

De la Déclaration du Contribuable
en matière
d'Impôt général sur le revenu et d'Impôts réculaires
(dans la Législation française)

THÈSE POUR LE DOCTORAT
(Sciences Politiques et Economiques)

Présentée et soutenue le Lundi 26 Novembre 1923, à 15 h 1/2

PAR

Albert MILHAU

Contrôleur-Rédacteur des Contributions directes

Président : M. HITIER, Professeur ;

M. TRUCHY, Professeur ;

Suffragants : } M. RIST, Professeur.

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU et C^{ie}
ÉDITEURS

14. rue Soufflot et rue Toullier, 13

1923



THÈSE
POUR LE DOCTORAT

De la Déclaration du Contribuable
en matière
d'Impôt général sur le revenu et d'Impôts cédulaires
(dans la Législation française)

THÈSE POUR LE DOCTORAT
(Sciences Politiques et Economiques)

Présentée et soutenue le Lundi 26 Novembre 1923, à 15 h 1/2

PAR

Albert MILHAU

Contrôleur-Rédacteur des Contributions directes

Président : M. HITIER, Professeur ;

Suffragants : $\left\{ \begin{array}{l} \text{M. TRUCHY, Professeur;} \\ \text{M. RIST, Professeur.} \end{array} \right.$

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU et C^{ie}
ÉDITEURS

14. rue Soufflot et rue Toullier, 13

—
1923

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses ; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.**



INTRODUCTION

Une profonde transformation dans l'assiette des impôts directs a été accomplie durant ces dernières années. Les projets de réforme avaient passionné non seulement les théoriciens, mais encore le public, car la question de la participation aux dépenses de l'Etat est une de celles qui risquent de nous toucher le plus dans nos intérêts. La réforme une fois accomplie, les discussions, tant au sujet du principe que des modalités d'application ne sont pas restées moins vives.

Le système fiscal sous lequel nous vivions avant 1914 remontait à la Révolution. Nos aïeux, pour éviter le retour aux privilèges de l'Ancien Régime, avaient créé des impôts réels, établis d'après les signes extérieurs ; et ils avaient fait une large place aux impôts directs, si on fait la comparaison avec la part demandée aux impôts de consommation. Un grand mouvement d'idées s'est produit au cours du xix^e siècle ; au principe, couramment admis, de l'égalité des quotes-parts s'est substitué le principe de l'égalité des sacrifices devant l'impôt. Un profond besoin de justice s'est répandu dans le peu-

ple, et ce désir devait être d'autant mieux couronné de succès que la masse avait obtenu un puissant moyen pour transformer ses aspirations en réalités : le droit au suffrage universel.

Beaucoup de théoriciens, un grand nombre de parlementaires ont essayé de perfectionner le système élaboré par la Révolution, en maintenant le principe de l'assiette d'après les signes extérieurs. Aucun des nombreux projets dont a été saisi le Parlement dans ce sens n'a réussi. Seules ont été apportées des modifications de détail, les unes tendant à mieux découvrir le bénéfice réel sous les éléments servant de base à l'impôt des patentes ; les autres permettant de faire bénéficier les petits propriétaires exploitants ou les assujettis à la contribution mobilière, d'exemptions d'impôts ou de réductions pour charges de famille.

Une certaine doctrine et de nombreux parlementaires ne se contentaient pas de ces demi-mesures. Chaque jour, et surtout depuis 1870, grossissait la part demandée aux impôts de consommation, et par là s'aggravaient les charges des classes pauvres et des familles nombreuses. Sans doute, pour pourvoir aux besoins du budget de l'Etat, il n'était pas possible de supprimer les contributions indirectes ; du moins, devait-on demander aux contributions directes de rétablir l'équilibre rompu au profit des classes aisées. Dans l'établissement de l'impôt, il pouvait être tenu compte d'un minimum de revenu nécessaire à l'existence sur lequel ne saurait être établie aucune cotisation. Il sem-

blait juste également de considérer les charges de famille afin de demander moins, à revenu égal, à un contribuable ayant plusieurs enfants qu'à un célibataire. Enfin, au système de la proportionnalité dont s'inspiraient nos « quatre vieilles Contributions », devait être substitué le principe de la progressivité qui tend à demander une part d'impôt non constante, mais d'autant plus forte que le revenu est plus élevé. L'application de ces principes ne pouvait se faire avec le système des impôts basés sur les signes extérieurs. Il était nécessaire de connaître le revenu réel de chaque contribuable ; et ce revenu réel ne pouvait être déterminé que par deux moyens : la déclaration du contribuable, ou la taxation effectuée par un fonctionnaire ou par une commission. Les critiques soulevées par les projets de réforme rencontrèrent d'ardents défenseurs : n'était-il pas téméraire d'abandonner un système qui avait assuré la prospérité de la France durant un siècle ? La substitution de la déclaration du contribuable à l'établissement de l'impôt d'après les signes extérieurs n'était-elle pas incompatible avec notre caractère national ?

Le projet Caillaux qui devait donner naissance au système actuellement en vigueur était déposé depuis 1907. A la suite de discussions très nombreuses au sein des Assemblées législatives, fut votée la loi du 15 juillet 1914, loi qui établissait l'impôt général sur le revenu avant que ne fussent votés les impôts cédulaires ; singulière méthode de travail qui consiste à édifier la toiture d'une maison avant d'en asseoir les bases. La clef de voûte du

système devait reposer sur la déclaration du contribuable. Mais il était nécessaire de procéder par étapes ; et les lois se sont succédées rapidement sous la pression des besoins créés par la guerre.

Le principe de la déclaration du contribuable a été l'objet de nombreuses critiques. Après un bref exposé du rôle joué par la déclaration dans le système fiscal de l'Ancien Régime et dans celui de 1789, nous nous proposons d'étudier rapidement les divers projets qui ont tenté de réaliser les réformes demandées en matière d'impôts au XIX^e siècle. Nous étudierons ensuite le fonctionnement du système sous lequel nous vivons et nous nous demanderons s'il existe réellement une cohésion dans les diverses formes de déclarations créées. Enfin, après examen des diverses critiques adressées au principe de la déclaration, nous nous efforcerons d'apprécier à sa juste valeur le régime institué en 1914 et 1917.

Nous nous bornerons à la seule étude du système français, une comparaison avec les systèmes étrangers pouvant être considérée comme sans utilité immédiate en raison du caractère national dont il doit être tenu compte ; et, d'autre part, un semblable développement devant trop étendre notre étude.

PREMIERE PARTIE

Historique.

CHAPITRE PREMIER

ANCIEN REGIME

Avant d'aborder l'étude de la déclaration dans les impôts cédulaires et l'impôt général, il n'est pas inutile d'exposer rapidement le rôle joué par la déclaration sous l'Ancien Régime. Les partisans du système des « quatre vieilles », les adversaires du système des nouveaux impôts invoquent, en effet, l'inquisition et l'arbitraire qui présidaient aux taxations et aux vérifications des déclarations avant 1789.

Au XVIII^e siècle, il était perçu trois impôts directs : la taille ; la capitation ; les dixièmes, remplacés en 1749 par les vingtièmes.

Comme d'ailleurs la plupart des impôts institués sous l'Ancien Régime, la taille fut créée provisoirement afin de procurer les ressources indispensables pour subvenir

aux dépenses de la guerre ; mais sous la pression des besoins financiers de la Royauté, elle n'en fut pas moins perçue régulièrement depuis 1440 jusqu'à la Révolution.

Il existait deux sortes de tailles : la taille personnelle et la taille réelle. « La taille personnelle, qui était le droit commun, était un impôt sur le revenu considéré dans son ensemble ; chaque contribuable était taxé d'après ses facultés, c'est-à-dire d'après son revenu, quelle qu'en fût la source, qu'il provînt de la propriété foncière ou mobilière, du commerce, de l'industrie ou du travail manuel » (1). Elle reposait donc sur la condition du sujet : toute personne qui n'était pas ecclésiastique ou noble, par conséquent tout roturier et tout serf était imposé d'après ses revenus.

Le rôle joué par la déclaration dans l'établissement de la taille personnelle aurait dû être important : il l'était cependant bien peu ; d'une part, on demandait aux assujettis de faire connaître leurs changements de domicile afin d'éviter les abus qui consistaient à n'établir aucune taxe ni dans l'ancienne ni dans la nouvelle résidence. La déclaration du 16 août 1683 enjoignit, en effet, aux taillables « de faire publier au prône de la messe paroissiale leur délogement, et de faire signifier aux habitants et au Syndic de la paroisse qu'ils veulent quitter, avant le 1^{er} octobre de l'année qui précèdera leur délogement ; ils doivent, dans le même terme, déclarer au greffe de

(1) ESMEIN, *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, 14^e édition 1921, p. 538.

l'élection de laquelle dépend la paroisse où ils voudront demeurer, la paroisse d'où ils sortent, la somme à laquelle ils y étaient imposés, s'ils étaient laboureurs ou de quelque autre profession, combien de charrues et à qui elles appartiennent, la paroisse dans laquelle ils vont demeurer, la vacation qu'ils prétendent professer, combien de charrues ils feront valoir et de qui ils les tiendront (1) ». D'autre part, les éléments, d'ailleurs fort restreints que contenait la déclaration, n'étaient utilisés qu'à titre de simples renseignements par les commissaires dans la répartition de la taille.

Les mesures prises afin d'assurer la sincérité des déclarations furent : le doublement de la cote dans le cas d'inexactitude dans les déclarations, le recours aux déclarations des autres habitants si l'un d'eux refusait de faire connaître sa fortune, la lecture des déclarations devant l'assemblée des habitants, et, si ces dernières ne s'appuyaient pas sur des pièces justificatives, la taxation d'après l'avis de la paroisse (2). Par suite du défaut de limites assignées aux investigations des commissaires, on encourait le reproche d'établir des impositions arbitraires. « Longtemps la répartition de la taille n'a eu d'autre principe que l'équité et la connaissance des Collecteurs qui arbitrent les biens et facultés des contribuables en

(1) MOREAU DE BEAUMONT, *Mémoires concernant les impositions et droits en Europe*, T. II, p. 27.

(2) Déclaration du 23 avril 1778, citée par BRISSAUD, *Manuel d'histoire du droit français*, 1900, T. II, p. 931.

leur âme et conscience. De là, le nom de taille arbitraire » (1).

La taille réelle « était l'exception. C'était un impôt foncier portant sur le revenu seul des immeubles » (2). Les impositions étaient calculées d'après un cadastre généralement mal établi, sans qu'il fût fait appel à la déclaration de l'assujetti autrement qu'à titre facultatif et comme simple renseignement.

La déclaration du contribuable joue également un rôle bien effacé dans l'établissement de la capitation, impôt établi par la déclaration du 18 janvier 1695. « Ce n'était point une capitation proprement dite,.... c'était plutôt un impôt sur le revenu classifié ou divisé par classes » (3). Les sujets du royaume étaient, en effet, répartis en vingt-deux classes, non d'après leur fortune, mais selon leur état ou leur profession ; aussi seuls les commerçants et les industriels étaient-ils appelés à faire connaître l'ouverture et la cessation de leur exploitation. Ce recours bien restreint à la déclaration du contribuable ne pouvait soulever d'objection sérieuse car il s'agissait en réalité d'un fait facile à vérifier. D'ailleurs, « les nobles obtenaient souvent des décharges ou des réductions... Dans le système ainsi faussé, la plus grosse part de la capitation retombait sur les taillables et était devenue un véritable supplément de la taille » (4).

(1) MOREAU DE BEAUMONT, *op. cit.*, T. V, p. 70.

(2) ESMEIN, *op. cit.*, p. 539.

(3) ESMEIN, *op. cit.*, p. 546.

(4) ESMEIN, *op. cit.*, p. 549.

C'est encore sur la déclaration des assujettis qu'est basé l'établissement des dixièmes et vingtièmes. L'Edit du 14 octobre 1710 qui institua l'impôt du dixième rendait la déclaration obligatoire. Les pénalités prévues furent une amende du double de l'impôt dans le cas de refus de déclaration, une amende du quadruple dans le cas d'inexactitude.

Devant les résistances soulevées par le principe de la déclaration, l'Edit de mai 1749 qui créa l'impôt du vingtième rendait cette formalité obligatoire uniquement pour ceux qui n'avaient pas été compris dans les rôles dressés en 1741 ; d'ailleurs, tout en soumettant les commerçants à cet impôt, il n'était exigé de déclaration que pour les immeubles et biens acquis, non pour les effets de commerce, les valeurs mobilières et les marchandises. Ici encore, l'arbitraire règne dans la vérification de la déclaration. « Sa Majesté ayant remarqué qu'une partie de cette imposition portait sur l'industrie, c'est-à-dire sur les fruits inconnus et présumés du travail et de l'intelligence, elle a senti qu'une pareille contribution ne pouvait jamais être répartie avec une sorte d'équité qu'à l'aide d'une inquisition tellement illimitée, qu'une estimation, même arbitraire, devenait préférable. » Ainsi s'exprime l'arrêt du 4 novembre 1777 (1) qui supprime les vingtièmes d'industrie dans les bourgs, les villages et les campagnes, et les laisse subsister dans les villes seulement.

(1) *Recueil général des anciennes lois françaises* d'ISAMBERT, T. XXV, p. 146.

Le même arrêt du 4 novembre 1777 supprima les déclarations et vérifications individuelles en tant qu'elles visaient l'établissement des vingtièmes portant sur les fonds. Les vérifications collectives devaient être effectuées tous les vingt ans seulement par les contrôleurs des vingtièmes, en présence des Collecteurs des tailles, du syndic et de deux propriétaires élus par la communauté.

Comme pour les autres impôts, le clergé et les nobles obtinrent des privilèges, et ces impôts furent très lourds pour ceux qui restèrent assujettis, puisqu'ils consistaient dans la perception du dixième, ou de un, deux ou trois vingtièmes du revenu.

La taille personnelle, la capitation et les vingtièmes d'industrie pouvaient être considérés comme des formes d'impôt général sur le revenu. Pour leur assiette, il était fait appel aux déclarations des assujettis. Lorsqu'il était procédé à la rectification de ces dernières parce qu'elles étaient entachées d'erreur, ou lorsqu'il était effectué une évaluation d'office, l'arbitraire apparaissait, parce qu'aucune règle précise ne limitait les pouvoirs des commissaires. « On est obligé de se livrer à des calculs hasardés, à des approximations vagues, à des apparences trompeuses. Cette manière d'imposer ne permet qu'une appréciation incertaine, un jugement aveugle » (1). D'ailleurs, bien que l'arbitraire fût préféré à l'inquisition comme le disait l'arrêt du 4 novembre 1777, les évaluations aux-

(1) Assemblée des notables de 1787. Cité par STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 1912, p. 205.

quelles il était procédé n'en étaient pas moins entachées de ce dernier vice. « Tout homme, sans aucune exception, se vit en proie aux exacteurs, réduit... à montrer en public tous les secrets de sa famille, à produire au grand jour ses turpitudes domestiques enveloppées jusqu'alors sous les replis des précautions les plus multipliées » (1).

La réaction contre l'arbitraire et l'inquisition, ainsi que contre les privilèges devant l'impôt, entraînèrent sous la Révolution une transformation profonde dans l'assiette des contributions.

(1) Citation de Saint-Simon par STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 1912, p. 205.

CHAPITRE II

LE SYSTÈME FISCAL INSTITUÉ EN 1789

Le système fiscal sous lequel nous vivions en 1914 remonte dans ses grandes lignes à la Révolution de 1789. Il est indispensable de connaître les principes dont se sont inspirés nos aïeux dans l'élaboration de leur politique financière, afin de bien comprendre les critiques qui ont pu lui être adressées et les réformes qui ont été proposées pour l'améliorer.

L'Assemblée Constituante, obéissant aux vœux qui figuraient dans les cahiers des Etats généraux de 1789, supprima les privilèges et établit l'égalité devant l'impôt. D'autre part, elle rompit avec le système de l'Ancien Régime dans lequel on cherchait à déterminer le revenu réel en se basant sur la déclaration de l'assujetti ou en l'évaluant d'office grâce à des mesures non dépourvues d'arbitraire et d'inquisition. Les divers impôts créés eurent pour base le revenu présumé, précisément pour éviter des mesures vexatoires dans sa détermination. Ils furent assis sur des signes extérieurs, sur des indices.

Puisque la connaissance du revenu réel n'était pas exigée, la déclaration du contribuable fut appelée à jouer

un rôle bien peu important dans l'établissement des quatre contributions instituées sous la période révolutionnaire et appelées aujourd'hui « les quatre vieilles » : la contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties, la contribution personnelle-mobilière, la contribution des portes et fenêtres, et la patente.

La contribution foncière avait été créée par la loi des 23 novembre-1^{er} décembre 1790, mais elle trouva son vrai caractère dans la loi du 3 frimaire an VII. Le contribuable n'a pas à faire connaître le revenu de ses propriétés bâties et non bâties. L'évaluation est déterminée forfaitairement pour un grand nombre d'années, et l'impôt établi sous forme d'impôt de répartition. Lorsque le contribuable est appelé à souscrire une déclaration, c'est dans son intérêt pour obtenir une exemption ou une réduction d'impôt ; ainsi en est-il d'après les articles 111 à 115 de la loi du 3 frimaire an VII pour les améliorations apportées aux terrains : marais desséchés, mise en culture des terres vaines et vagues, plantations d'arbres fruitiers et de bois.

La contribution foncière fut donc établie par voie d'évaluation administrative, ce qui était relativement aisé. Il n'aurait pu en être de même pour l'assiette des autres contributions. La contribution mobilière et la contribution des portes et fenêtres furent destinées à atteindre l'ensemble des revenus. Puisqu'on s'interdisait de connaître ces derniers par la déclaration de l'intéressé, ou de les évaluer par une taxation administrative, on érigea en principe la fiction suivante : toute personne dépense

proportionnellement à ses ressources ; il suffit donc d'évaluer ses dépenses les plus faciles à connaître pour atteindre ses ressources.

L'indice auquel on s'adressait dans l'établissement de la contribution mobilière était le loyer affecté de coefficients variables dans les lois des 13 janvier-18 février 1791. Cet impôt subit diverses transformations, devint un ensemble de taxes somptuaires établies toujours sur des signes extérieurs : loyer, domestiques, cheminées, chevaux, voitures, auxquelles était ajoutée une taxe de citoyen. La loi du 3 nivôse an VII fit disparaître les taxes somptuaires et conserva seulement la contribution personnelle et la contribution mobilière.

C'est également sur des signes extérieurs, le nombre d'ouvertures, que fut basé l'impôt des portes et fenêtres, institué par la loi du 4 frimaire an VII. Pour l'établissement de cet impôt encore, aucune déclaration n'est demandée au contribuable ; le contrôleur peut, en effet, aisément compter les ouvertures donnant sur les rues, cours et jardins des bâtiments et usines servant à l'habitation ou à l'occupation des hommes. Pour respecter la liberté des contribuables, aucune imposition ne peut être établie sur les portes servant de communication intérieure, ni sur les fenêtres placées dans l'intérieur des appartements.

La contribution des patentes, destinée à atteindre les bénéfices des industriels et des commerçants et les revenus de certaines professions libérales, est, elle aussi, assise sur les signes extérieurs. Le premier indice auquel

on s'adressa pour déterminer le bénéfice présumé des commerçants fut, d'après la loi des 2-17 mars 1791, la valeur locative des magasins et de l'habitation personnelle. La loi du 4 thermidor an III substitua à ce signe extérieur, d'une part, la nature et l'importance du commerce ou de l'industrie, d'autre part, la population du lieu où ces derniers étaient exercés. La patente, après le vote de la loi du 6 fructidor an IV, se composa de deux droits : le droit fixe basé sur les indices créés par la loi du 4 thermidor an III ; le droit proportionnel calculé sur la valeur locative des locaux occupés. Un grand nombre de lois, notamment celles du 25 avril 1844 et du 15 juillet 1880, s'efforcèrent de découvrir les présomptions grâce auxquelles pourrait être déterminé, d'une façon aussi approximative que possible, le bénéfice de chaque nature de profession.

Au cours du XIX^e siècle, l'outillage industriel se perfectionna rapidement, des transformations profondes furent apportées dans les conditions d'exercice du commerce : le désir de découvrir des indices dans toutes les manifestations du progrès et de la science rendit le travail du législateur très délicat. Le tarif des patentes est devenu un volume de près de 300 pages où sont cataloguées dans 4 tableaux différents plus de 2.000 professions. L'imposition à établir est basée, suivant l'industrie ou le commerce, sur un ou plusieurs des signes extérieurs déjà énumérés et sur beaucoup d'autres : nombre d'ouvriers ; outillage considéré dans sa dimension, sa capacité ou sa puissance ; quantités vendues ; distance parcourue ; etc.

Dans un système basé sur des indices, on comprend qu'il ne soit pas fait appel à la déclaration du contribuable : le contrôleur des contributions directes peut constater lui-même les présomptions sur lesquelles doit être établie l'imposition.

Au cours du xix^e siècle, et durant les premières années du xx^e, le législateur s'est efforcé d'améliorer les modes de constatation des revenus existants, et il a été appelé fréquemment à étudier l'institution de moyens de constatation basés sur la déclaration du contribuable.

CHAPITRE III

LES DIVERS PROJETS DE RÉFORME

Notre intention n'est pas de reproduire la longue énumération des projets élaborés pour la réforme des impôts directs. Surtout depuis 1870, il n'est pas de législature où Ministres des finances et Députés n'aient voulu attacher leur nom à une réforme financière. De 1871 à 1906, il y a eu 217 projets ou propositions de lois concernant la réforme des impôts directs et l'établissement de l'impôt sur le revenu et sur les revenus (1). Au reste, cette énumération serait sans utilité. Nous nous contenterons de faire ressortir le mode de constatation des revenus auquel il était donné la préférence dans les projets les plus intéressants.

§ 1^{er}. — *Projets de 1789 à 1906.*

En 1789, la contribution patriotique, proposée par Necker (2) et votée par l'Assemblée Constituante, reposait sur la déclaration par les citoyens de leurs ressources.

(1) J. HARISTOY, *L'impôt sur le revenu*, Paris, 1910, p. 12.

(2) *Moniteur* de 1789, p. 253.

Le Ministre espérait que chacun ferait connaître en conscience le montant de ses revenus, lorsqu'ils excèderaient 400 livres, et en payerait le quart en trois annuités. La contribution était décrétée volontaire ; la vérification des déclarations n'était pas autorisée. Mais il était fait un trop grand crédit à la bonne foi des citoyens. Dès 1790, les municipalités furent autorisées à opérer des taxations d'office et à modifier les déclarations inexactes ; aucune règle ne précisait d'ailleurs leur droit de contrôle. Les municipalités se montrèrent peu empressées à accomplir leur tâche. Aussi la contribution patriotique fut d'un faible rendement et ne fut pas conservée par l'Assemblée Législative.

En 1848 (1), le projet Goudchaux eut pour objet d'assujettir à l'impôt les valeurs mobilières. La mission d'évaluer ces revenus était confiée à une commission locale composée du maire et de six conseillers municipaux, dont trois désignés par le Préfet, et trois élus par le Conseil municipal. Le contrôleur des contributions directes remplissait les fonctions de secrétaire. Le rapport présenté par M. de Parieu (2), au nom de la Commission chargée de l'étude du projet, introduisait l'application des principes du minimum d'existence et de la déduction des dettes. La Commission qui devait évaluer les revenus n'était plus communale ; elle était cantonale et comprenait : le juge de paix, Président ; le contrôleur des Con-

(1) *Moniteur* du 24 août 1848, p. 2128.

(2) *Moniteur* du 10 octobre 1848, p. 2773.

tributions directes, le receveur de l'Enregistrement, un employé des Contributions indirectes, un membre du Tribunal de commerce, un membre du conseil municipal de chaque commune. Le percepteur avait voix consultative. Le projet Goudchaux, pas plus que le rapport de Parieu, ne furent l'objet d'une discussion en séance publique.

Le même sort fut réservé au projet Passy qui, en 1849 (1), établissait un impôt général sur le revenu. Les contribuables devaient souscrire une déclaration à la mairie du lieu de leur résidence. Le contrôle était confié à une commission composée du maire, du contrôleur des Contributions directes et d'un délégué du Préfet.

En 1870, à la fin du second Empire, furent encore déposés quelques projets basés sur la déclaration. Tels furent : le projet Laroche-Joubert (2) qui établissait l'impôt unique sur le revenu d'après la déclaration obligatoire du contribuable, sans qu'il fût procédé à aucune vérification ; le projet Haentjens (3) qui confiait le contrôle des déclarations à une commission de répartiteurs nommés par le Conseil municipal, avec appel possible devant une commission supérieure élue par le Conseil général ; le projet du Mural (4) qui limitait le droit de

(1) *Moniteur* du 13 août 1849 p. 2710.

(2) *Annales du Sénat et du Corps législatif*, 1870, II, Annexes p. 121.

(3) *Annales* 1870, III, Annexes, p. 106.

(4) *Annales* 1870, IV, Annexes, p. 46.

vérification aux seuls renseignements recueillis dans les bureaux de l'Enregistrement.

C'est encore sur la déclaration du contribuable qu'étaient basés un grand nombre de projets déposés devant l'Assemblée Nationale en 1871 : Flotard (1) proposait de confier le contrôle de la déclaration à une Commission municipale composée du maire ; de deux répartiteurs désignés par le Préfet ; de deux conseillers municipaux, un conseiller d'arrondissement, un conseiller général élus respectivement par chacun des conseils. Les droits d'investigation de cette commission auraient été très étendus, et des doubles droits auraient pu être prononcés à titre de pénalités.

Le projet Rouveure (2) chargeait les répartiteurs de vérifier les déclarations souscrites à la mairie. Toutefois les commerçants, les industriels, les personnes exerçant des professions libérales pouvaient souscrire leur déclaration par lettre à la Préfecture. Afin d'assurer le secret des affaires, la vérification était confiée à l'Inspecteur des Contributions directes, et le Conseil de préfecture statuait à huis clos sur les litiges portés devant sa juridiction, quand le réclamant en faisait la demande.

Pour assurer le contrôle des déclarations prévues dans son projet, Langlois (3) comptait sur les dénonciations faites par les locataires et fermiers contre leurs proprié-

(1) *J. O.* 1871, p. 345.

(2) *J. O.* 1871, p. 3865, Annexe, n° 112.

(3) *J. O.* 1871, p. 3985, annexe n° 600.

taires ; ces auxiliaires du fics touchaient 70 p. 100 des dissimulations qu'ils avaient signalées. De même, les ouvriers devaient nommer une commission de surveillance chargée de contrôler les bénéfices des patrons.

Ces divers projets et d'autres furent étudiés par la Commission du budget. Casimir Périer, rapporteur, proposait au nom de cette dernière un système où l'impôt était payé par voie de retenue en ce qui concerne les traitements, les revenus des valeurs mobilières et des créances chirographaires ; les contribuables devaient déclarer leurs autres sources de revenus. La vérification des déclarations était confiée à un jury départemental composé d'un magistrat ; d'un délégué du Ministre des finances ; et d'un membre du Conseil général, du Conseil d'arrondissement et de la Chambre ou du Tribunal de commerce, élus respectivement au sein de ces Assemblées. Ce jury avait des droits d'investigation très étendus et aucun appel n'était possible contre ses décisions.

Aucun de ces projets ne fut pris en considération par l'Assemblée Nationale, grâce au prestige dont jouissait Thiers qui, en 1848, avait été partisan de l'impôt sur le revenu, et en 1871 se montra un adversaire acharné des systèmes proposés (1).

On peut encore citer les propositions Ilèvre et Bamberger (2) qui tendaient à faire reposer sur la déclaration

(1) Discours du 26 décembre 1871, *J. O.*, du 27, p. 5268.

(2) *J. O.*, 1872, p. 573, Annexe n° 803 à la séance du 12 janvier 1872.

du contribuable un système d'impôts perçus sur les revenus des capitaux, sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les revenus professionnels. Un droit décuple était encouru dans le cas de fraude.

De même, le premier projet Rouvier (1) prévoyait l'établissement d'un impôt général basé sur la déclaration. Le contrôle était exercé par une commission composée du contrôleur des Contributions directes, d'un conseiller municipal, et d'un des contribuables les plus imposés de la commune.

Comme on le voit, le désir d'établir un système d'impôt basé sur la déclaration du contribuable suscita beaucoup de projets durant la période 1870-1874. Selon qu'ils voulaient étendre les droits d'investigation du fisc, ou, au contraire, respecter le secret des fortunes, les divers auteurs donnèrent la majorité dans les Commissions de contrôle à des agents des régies financières ou à des représentants autorisés des contribuables.

Durant la même période, il n'y eut guère qu'une proposition tendant à établir l'impôt sur le revenu d'après les signes extérieurs. Ce fut la proposition Aubry-Jozon (2) qui déterminait le revenu imposable en multipliant le loyer par un coefficient variant d'après le chiffre de la population et le montant du loyer.

La proposition Gambetta (3), présentée en 1876, com-

(1) *J. O.* 4 février 1874, p. 988.

(2) *J. O.* 1874, p. 1644, Annexe n° 2229, à la séance du 20 février 1874.

(3) *J. O. Ch. des dép. Doc. parl.*, 1887, p. 850.

prenait un système où certains revenus, tels que les bénéfices industriels et commerciaux, étaient taxés d'après la déclaration des contribuables ; d'autres, d'après les signes extérieurs. La proposition Ballue, en 1883 (1), était complètement hostile à l'établissement d'un impôt général et à la méthode de la déclaration. De même, le projet Dauphin, en 1887 (2), avait pour but de réformer la contribution personnelle-mobilière ; il maintenait la taxe personnelle, et substituait à la taxe mobilière une taxe d'habitation, dont la base était obtenue en appliquant à la valeur locative un coefficient déterminé par le montant de cette valeur locative et par la population du lieu d'habitation. C'était le projet-type des réformes basées sur les signes extérieurs. Aucun de ces projets ne fut l'objet de discussions à la Chambre.

Le projet présenté en 1888 par Peytral (3), Ministre des finances dans le Cabinet Floquet, prévoyait la déclaration par le contribuable des revenus provenant d'une autre source que des valeurs mobilières et des traitements. Un double droit était encouru dans le cas de fraude. Les Commissions communales et d'arrondissements chargées de contrôler les déclarations trouvaient les éléments de vérification dans les déclarations de traitements et salaires fournies par les employeurs. D'autre part, les

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép.*, 1883, p. 113, Annexe n° 1610.

(2) *J. O. Doc. parl. Ch. des dép.*, 1887, sess. ord., p. 10, Annexe n° 1575.

(3) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép.*, 1889, sess. extr., p. 462, Annexe n° 3123 à la séance du 30 octobre 1888.

contribuables étaient encouragés à souscrire une déclaration générale, s'ils voulaient bénéficier d'atténuations d'impôt pour charges de famille et obtenir la déduction de leurs dettes. Le projet fut repoussé à 9 voix de majorité, parce que le Ministre des finances n'accepta pas la disjonction de cette partie du projet d'une deuxième concernant la réforme de la loi des boissons.

Comme on le voit, le principe de la déclaration et celui des signes extérieurs inspirèrent simultanément les divers auteurs de projets financiers. Au premier système se rattachait la proposition Maujan présentée en 1891 (1). Le projet Burdeau, en 1894, transformait au contraire la contribution personnelle-mobilière en taxe d'habitation (2). Le rapport présenté en 1895 au nom de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus (3) concluait à la suppression de la contribution personnelle-mobilière et de la contribution des portes et fenêtres. Le mode d'assiette de l'impôt variait pour chaque catégorie de revenus. Il n'était jamais fait appel à la déclaration du contribuable, sauf toutefois à titre facultatif, pour l'imposition de certains revenus du travail qui, d'une façon normale, étaient imposés d'après la valeur locative de l'habitation.

A dater de cette époque, presque chaque année vit

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép. sess. ord., 1891, p. 3057, Annexe n° 1416* à la séance du 13 mai 1891.

(2) *J. O., Doc. parl. Ch. des dép. 1894, sess. ord. p. 444 ; Annexe n° 553.*

(3) *Procès-verbaux, T. II, pp. 1021 à 1086.*

éclore des projets tendant à la réorganisation de notre système fiscal : Cavaignac présenta en 1895 (1), comme contre-projet à la loi des contributions, un système tendant à l'établissement de l'impôt général sur le revenu avec caractère progressif. Provisoirement, les anciennes contributions directes étaient conservées ; toutefois, la contribution personnelle était supprimée, et la contribution des portes et fenêtres transformée en taxe sur la valeur locative. La mission de déterminer les revenus compris entre 3.000 et 10.000 francs était dévolue à la Commission des répartiteurs. Cette dernière devait se baser pour ses évaluations sur la commune renommée et sur les renseignements fournis par les administrations financières. Les contribuables jouissant d'un revenu supérieur à 10.000 francs devaient souscrire une déclaration qui était contrôlée par une commission d'arrondissement. Au lieu de déclarer leur revenu annuel, lorsqu'il s'agissait de bénéfices commerciaux, ils pouvaient faire connaître le bénéfice moyen des cinq dernières années, ou demander à être taxés sur une somme égale à trente fois le principal de la patente. La taxation administrative et la déclaration du contribuable étaient donc introduites dans le contre-projet qui, d'ailleurs, fut repoussé.

Le projet Ribot, présenté en 1895 (2), créait une taxe

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1895, sess. ord., p. 792, Annexe n° 1405.*

(2) *J. O., Doc. parl., Ch. des dép., 1895, sess. extr., p. 1390, Annexe n° 1560.*

d'habitation et, par conséquent, se rattachait au système des signes extérieurs.

Le 1^{er} février 1896, M. Doumer, à son passage au Ministère des finances dans le Cabinet Bourgeois, proposait de supprimer la contribution personnelle-mobilière et l'impôt des portes et fenêtres, et d'établir l'impôt global sur le revenu (1). Le tarif était dégressif ; les principes de déduction des dettes et de déductions pour charges de famille étaient introduits dans le projet. M. Doumer prétendait même appliquer la discrimination puisqu'il maintenait la contribution foncière, la patente, ainsi que l'impôt sur les valeurs mobilières, établi en 1872 : de là sorte, disait-il, les revenus fonciers, commerciaux et mobiliers paient deux impôts tandis que les revenus du travail entrent seulement dans la composition du revenu global. Comme dans le projet Cavaignac, il était procédé par voie de taxation administrative pour l'évaluation des revenus inférieurs à 10.000 francs ; la déclaration était, au contraire, obligatoire pour les contribuables ayant des revenus supérieurs à 10.000 francs. Le droit d'investigation des commissions chargées d'asseoir l'impôt ou d'assurer le contrôle était très étendu.

L'hostilité contre le principe de la déclaration et contre l'étendue des droits de vérification ne tarda pas à se manifester au sein des Chambres de commerce et des associations ou syndicats consultés par la Commission du

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., sess. ord. de 1896, Annexe n° 1765, p. 45.*

budget. Elle se traduit à la Chambre par le dépôt du contre-projet Berteaux (1) qui prétendait établir l'impôt progressif sans déclaration. Le Gouvernement lui-même admit des modifications au projet primitif : M. Doumer proposa de limiter le droit de recherche des Commissions de taxation aux seuls renseignements recueillis auprès des Administrations financières. M. Bourgeois ne posa pas la question de confiance sur le principe de la déclaration. Malgré cet esprit de conciliation, l'adhésion au projet gouvernemental ne fut votée que par quelques voix de majorité. Il fut confié à la Commission du budget et au Gouvernement le soin de déterminer le mode d'assiette de l'impôt. Mais le Cabinet Bourgeois fut bientôt renversé par le Sénat.

Le projet Doumer est celui qui traduit le mieux la doctrine solidariste et l'on ne s'étonnera pas qu'il ait été présenté sous le Cabinet Bourgeois. Il a pour but d'évaluer subjectivement la capacité contributive de chaque citoyen : il ne veut rien demander au pauvre, et exiger du riche une somme d'autant plus élevée que celui-ci peut mieux se procurer le superflu ; il cherche à grever moins les revenus du travail que ceux du capital ; il demande, à ressources égales, une plus forte contribution au célibataire qu'au père de famille. Pour connaître le revenu exact de chaque intéressé, le moyen le plus sûr lui paraît être d'exiger une déclaration lorsque les reve-

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép.*, 1896. sess. ord., p. 269, Annexe n° 1850 à la séance du 16 mars 1896.

nus sont importants, c'est-à-dire dépassent 10,000 francs. Et, comme il faut compter avec la mauvaise foi de certains citoyens, dans l'intérêt de ceux qui sont sincères, il organise un contrôle très rigoureux.

Mais il était téméraire de vouloir substituer sans transition le système de la déclaration contrôlée au système des signes extérieurs : le contribuable est effrayé par la perspective d'un acte nouveau à accomplir, par la crainte de ne pas voir respecter le secret de son patrimoine. Il fallait procéder par étapes ; c'est ce que comprirent à l'avenir les divers auteurs de projets qui voulurent connaître les revenus exacts des contribuables.

Au Cabinet Bourgeois succéda le Ministère Méline qui comprenait dans son Président du Conseil et son Ministre des finances, les principaux adversaires du projet Doumer. Le premier projet Cochery (1) s'inspirait des conclusions de la Commission extra-parlementaire de 1894. Au système d'impôt global, le Ministre des finances préférait l'impôt sur les revenus. Il faisait disparaître les exemptions dont jouissaient certains revenus, notamment la rente française. Le mode d'assiette variait avec chaque cédule. En fait, les impôts existants étaient maintenus avec quelques modifications. Seules étaient supprimées la contribution personnelle-mobilière et la contribution des portes et fenêtres, auxquelles était substituée la taxe d'habitation. Cette dernière se compliquait de sur-

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép.* 1896, sess. ord. p. 401, ann. n° 1912.

taxes sur les domestiques et sur les voitures. Ce système rentrait donc dans le cadre des signes extérieurs. Ce projet fut retiré par son auteur, et présenté sous une forme atténuée l'année suivante (1). Il ne fut pas l'objet d'une discussion à la Chambre.

C'est encore au système des signes extérieurs que se rattachait le projet Peytral, présenté en 1898 (2), le jour de la chute du Cabinet Méline, et maintenu par son auteur, sous le Cabinet Dupuy dans lequel il avait conservé le portefeuille des finances. La contribution mobilière et la contribution des portes et fenêtres étaient supprimées. Il était établi, à leur place, l'impôt général sur le revenu. Le premier indice auquel on s'adressait pour déterminer le revenu présumé d'un contribuable était la valeur locative de l'habitation. Une gamme de coefficients établis d'après le montant du loyer et la population du lieu d'habitation permettait d'évaluer la première base. A celle-ci devait être ajoutée une somme déterminée encore d'après la population du lieu d'habitation pour chacun des éléments suivants possédés : domestiques ; voitures, chevaux, automobiles ; chiens d'agrément ou de chasse. Il était prévu des exemptions et des atténuations d'impôt à la base, ainsi que des déductions pour charges de famille.

Le projet Peytral fut étudié par la Commission de l'im-

(1) *J. O. Doc. parl.*, Ch. des dép., 1897, sess. ord., p. 251, Annexe n° 2266.

(2) *J. O. Doc. parl.* Ch. des dép. 1898, sess. extra. p. 60, Annexe n° 276.

pôt sur le revenu. Il lui fut reproché d'être un impôt sur les dépenses, et non un impôt sur les revenus, critique encourue par tous les systèmes basés sur les signes extérieurs. D'autre part, le revenu présumé qui ressortait des indices adoptés pouvait ne pas être le revenu réel. Le projet Peytral ne fut pas discuté en séance publique.

En 1899, fut déposée la proposition Magniaudé qui établissait l'impôt global (1). Déduction des dettes, discrimination des revenus, exemption à la base, atténuations pour charges de famille, taux progressif de l'impôt y trouvaient leur place. Les contribuables jouissant d'un revenu supérieur à 10.000 francs étaient tenus de souscrire une déclaration.

Le premier projet Caillaux, déposé en 1900 sous le Cabinet Waldeck-Rousseau, supprimait la contribution personnelle-mobilière ainsi que l'impôt des portes et fenêtres, et établissait l'impôt sur le revenu global (2). Selon les localités, il était procédé à l'évaluation des revenus par voie de taxation administrative ou au moyen de signes extérieurs : dans les communes de moins de 5.000 habitants, il paraissait à l'auteur du projet que le contrôleur des Contributions directes, assisté du maire et des répartiteurs, pouvait facilement déterminer les ressources des habitants. Dans les villes ayant une population supérieure à 5.000 habitants, le revenu présumé, base de l'im-

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1899, sess. extra., p. 141, Annexe n° 1206.*

(2) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1900, sess. ord., p. 1094, Annexe n° 1634.*

position, était déterminé en multipliant l'indice loyer par un coefficient. A titre subsidiaire, l'Administration pouvait procéder à la taxation d'office, si les renseignements recueillis dans les bureaux des autres Administrations, publiques lui permettaient de découvrir que le revenu réel était supérieur au revenu présumé. La déclaration du contribuable était admise dans les mêmes conditions au cas inverse de surtaxe. La Commission chargée de l'étude du projet concluait à l'adoption d'un système basé entièrement sur la déclaration du contribuable (1). D'autre part, la proposition Magniaudé, basée elle aussi sur la déclaration, était reprise par son auteur. Mais ni projet, ni rapport, ni contre-projet ne vinrent en discussion.

Comme la plupart des précédents, le second projet Rouvier, déposé en 1903 (2), supprimait la contribution personnelle-mobilière et l'impôt des portes et fenêtres. Il leur substituait un impôt sur le revenu composé de deux éléments : une taxe sur le loyer d'habitation, et une taxe personnelle graduée d'après les ressources du contribuable. La déclaration qui était à la base du système, dans le premier projet Rouvier, déposé en 1874, ne jouait plus qu'un rôle secondaire dans le projet de 1903. Les revenus devaient être évalués par le contrôleur assisté du maire et des répartiteurs, c'est-à-dire par voie de taxation administrative. D'ailleurs, le principe des signes

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1901, sess. ord., p. 425, ann. n° 2365.*

(2) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1903, sess. ord., p. 839, ann. n° 1012.*

extérieurs était appliqué puisque, dans les villes de plus de 5.000 habitants, la taxation administrative ne pouvait descendre au-dessous d'un certain chiffre déterminé d'après l'importance du loyer. Enfin, le contribuable pouvait déclarer son revenu, avec preuves à l'appui, quand il prétendait être surtaxé. Il était donc fait appel aux trois modes de constatation du revenu, mais la taxation administrative jouait le rôle le plus important.

Le projet fut étudié par la Commission de législation fiscale qui était déjà saisie d'un certain nombre de propositions parmi lesquelles il faut citer notamment : la proposition Lacombe, établissant un impôt global et progressif avec déclaration obligatoire (1) ; la proposition Magniaudé, supprimant les quatre contributions directes, et les remplaçant par un impôt général avec déclaration obligatoire pour les seuls contribuables ayant plus de 10.000 francs de revenus (2) ; la proposition Maujan qui supprime également les quatre contributions, leur substitue un impôt progressif sur le capital et sur le revenu, assis d'après la taxation administrative, et subsidiairement d'après la déclaration facultative du contribuable (3). Dans le rapport présenté par M. Renoult au

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1902, sess. ord., p. 472, ann. n° 13.*

(2) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1903, sess. ord., p. 7, ann. n° 639.*

(3) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1903, sess. ord., p. 631, ann. n° 991.*

nom de la Commission (1), le projet du Gouvernement est adopté dans ses grandes lignes. Toutefois, d'une part, la taxe d'habitation est supprimée parce qu'elle est considérée comme un retour au système indiciaire. D'autre part, est introduite « la déclaration facultative, à défaut de laquelle interviendra la taxation administrative dans les conditions prévues au projet du Gouvernement.

Il semble, ajoutait le rapporteur, que, dans ces conditions, la déclaration ne sera guère pratiquée, aucune obligation et aucun avantage ne devant déterminer le contribuable à la faire.

Mais, il a paru à la Commission que l'établissement d'un impôt sur le revenu appelait logiquement l'institution de la déclaration, et elle a voulu rendre au moins hommage sur ce point aux principes, en donnant au contribuable la faculté de déclarer son revenu » (2).

Après une application fictive dans certaines communes du projet gouvernemental et de celui de la Commission, des rapports supplémentaires furent déposés au nom de cette dernière qui se rangeait aux vues du Gouvernement sur les points suivants : elle proposait l'établissement de la taxe d'habitation, et ne faisait plus reposer l'assiette de l'impôt sur la déclaration du contribuable (3). Le pro-

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1904, sess. ord., p. 657, ann. n° 1799.*

(2) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1904, sess. ord., p. 685, ann. n° 1799.*

(3) Voir notamment *J. O., Doc. parl., Ch. des dép. 1906, sess. ord., ann. n° 3232* au procès-verbal de la séance du 12 avril 1906, p. 433.

jet Rouvier avait été seulement l'objet d'une discussion générale en 1904; comme les précédents, il ne fut pas voté avant la fin de la législature.

La réforme financière préoccupait toujours les parlementaires. En 1906, M. Zévaès interpellait le Cabinet Sarrien qui, dans sa déclaration, avait annoncé « un projet qui n'affectera aucun caractère inquisitorial, et ne portera atteinte ni à la propriété ni à la liberté individuelle ». M. Poincaré, Ministre des finances, répondit qu'il envisageait la réforme possible sous trois formes différentes (1) : le perfectionnement du système indiciaire, l'établissement d'impôts cédulaires perçus d'après les moyens appropriés à chacun d'eux, l'impôt global avec déclaration du contribuable. Il ne croyait pas que l'on pût améliorer notre ancien système basé sur des présomptions. « Toutes les tentatives faites ont démontré combien il est illusoire de chercher une moyenne de vérité dans les indices extérieurs (2).

... Voilà 115 ans qu'on cherche à améliorer la contribution mobilière en substituant des signes nouveaux aux signes anciens, en imaginant des indices correcteurs et des coefficients de rectification, en cherchant à saisir sous les manifestations les plus diverses et les plus discutables, l'aisance et la richesse individuelle. Et tous ces efforts successifs avortent dans le même cercle

(1) J. O. 13 juillet 1906, 2^e séance du 12 juillet 1906, p. 2316, Ch. des dép., déb. parl.

(2) p. 2316.

vicieux » (1). Le Ministre indiquait sa préférence pour l'établissement d'un système d'impôts cédulaires où les bases d'imposition seraient établies par voie de taxation administrative et sous forme de forfait. Toutefois, lorsque l'assujetti s'estimerait surtaxé, il pourrait faire connaître son revenu réel. « Dans chacune de ces catégories, disait M. Poincaré, nous avons tâché de faire en sorte que la déclaration n'intervînt autant que possible qu'à titre facultatif, et dans l'intérêt du contribuable (2). ... La déclaration, en un mot, n'entrerait pas dans notre régime fiscal sous l'aspect d'une obligation tracassière, et l'impôt sur le revenu, au lieu de risquer d'apparaître comme un instrument d'oppression, se présenterait comme une réforme inspirée de l'esprit de justice et de liberté » (3). M. Poincaré quitta le ministère avant d'avoir pu déposer le projet dont il avait indiqué les grandes lignes.

§ 2. — *Deuxième projet Caillaux : l'élaboration
des lois actuelles.*

Le projet présenté le 7 février 1907 (4) par M. Caillaux, Ministre des finances dans le Cabinet Clemenceau, contenait dans ses grandes lignes le système d'impôts sous

(1) p. 2316.

(2) p. 2317.

(3) p. 2318.

(4) J. O., Doc. parl., Ch. des dép., 1907, sess. ord., p. 1, anq. n° 737.

lequel nous vivons aujourd'hui. Comme tant d'autres, il dénonçait le régime existant à cette époque, « né des circonstances, en dehors de toute vue d'ensemble, constitué de pièces et de morceaux, très touffu, défiguré et usé dans plusieurs de ses parties essentielles, incomplètement rajeuni sur certains points, appelant, de l'aveu universel, une refonte générale » (1). Le Ministre reconnaissait que la plupart des projets déposés jusqu'à ce jour, y compris le sien présenté en 1901, « avaient l'inconvénient de ne pas rompre nettement avec le système des signes extérieurs, le système indiciaire comme on le qualifie dans la technique fiscale, dont l'exclusion est la condition préalable de toute réforme profonde » (2). Le plan de l'auteur du projet consistait à superposer un impôt global à des impôts réels qui seraient établis sur toutes les catégories de revenus ; et les diverses matières imposables devaient être saisies suivant les formes qui leur seraient le mieux appropriées.

Le rôle joué par la déclaration était peu étendu. S'agissait-il d'impôts cédulaires ? « Toutes les fois qu'il nous a semblé possible de déterminer la matière imposable sans avoir recours à la déclaration obligatoire des contribuables, nous nous sommes arrêté en faveur d'un autre mode de constatation, car nous persistons à croire que, dans un pays comme le nôtre, où chacun se montre si jaloux de son indépendance et du secret de ses affaires,

(1) p. 2.

(2) p. 7.

les particuliers préfèrent généralement s'incliner devant l'action administrative plutôt que de voir le fisc s'immiscer dans leurs opérations personnelles... Nous n'admettons la déclaration que dans les cas où elle ne vient à l'encontre d'aucun intérêt sérieux et respectable et seulement pour les revenus à l'égard desquels l'Administration se trouve manquer de tout autre élément d'appréciation. Tel est le cas pour les professions libérales autres que les charges ministérielles, et pour les bénéfices, gains ou profits divers tirés de la pratique d'un art, de l'exercice d'un talent. Pour cette seule catégorie de revenus nous prendrons la déclaration comme base d'assiette de l'impôt. Nous estimons, au contraire, que, en ce qui concerne les autres sources de revenus, l'Administration, grâce aux éléments d'information qu'elle possède déjà et aux moyens nouveaux de se renseigner que nous lui ouvrons, est en situation d'évaluer elle-même avec une approximation parfois rigoureuse, toujours suffisante, le montant des ressources annuelles de chaque contribuable » (1). La même préoccupation guidait le Ministre des finances en ce qui concernait l'impôt complémentaire. « L'impôt global apparaît... comme le couronnement d'un régime où toutes les catégories de revenus sont déjà séparément évaluées et imposées. Grâce au soin que nous avons pris de donner à l'impôt réel sur les revenus, dans chacune des catégories qu'il frappe, une assiette particu-

(1) *J. O.*, Doc. parl., Ch. des dép., 1907, sess. ord., p. 4, ann. n° 737.

lière aussi exacte que possible, l'Administration est à même de totaliser les revenus des contribuables... Il subsiste cependant une importante fissure du chef des valeurs mobilières dont les revenus sont atteints à leur source, en dehors de toute action administrative, sans qu'il puisse être formé de rôles nominatifs.

... Il faut combler cette lacune et l'on ne peut y parvenir qu'en demandant au contribuable une déclaration, mais une déclaration limitée à ses seuls revenus mobiliers, ce qui ne laisse pas de comporter un avantage appréciable. Inutile, en effet, d'insister sur ce fait que les particuliers hésiteront toujours beaucoup moins à faire des déclarations spéciales et partielles sur des points bien déterminés que des déclarations d'ensemble portant sur le chiffre total de leur fortune.

Pour assurer le droit de contrôle, M. Caillaux proposait d'étendre les droits d'investigation accordés aux fonctionnaires de l'Enregistrement et de l'Inspection des Finances dans les banques et les sociétés de crédit ; et il établissait des pénalités contre les auteurs de déclarations incomplètes ou inexactes.

La Commission de législation fiscale, à laquelle fut renvoyé le projet, était déjà saisie d'un certain nombre de propositions, notamment de la proposition Malvy tendant à l'établissement d'un impôt global basé sur la déclaration. Le rapport Renoult, déposé au nom de la Commission, adoptait les bases et les cadres du projet

Caillaux (1). Malgré cette adhésion de principe, il était apporté de nombreuses modifications au texte présenté par le Ministre ; la plus importante, au point de vue qui nous intéresse, consistait à procéder à la taxation administrative des établissements industriels et commerciaux, non plus d'après le bénéfice réel de l'année précédente, mais d'après la « productivité normale » appréciée au moyen des signes extérieurs et des renseignements recueillis en vertu des lois existantes.

La discussion s'ouvrit à la Chambre des députés en juillet 1907 ; elle occupa un grand nombre de séances ; et, le 9 mars 1909, était adopté par l'Assemblée un texte qui apportait, pour l'assiette de l'impôt, certaines modifications au projet déposé. La déclaration du contribuable était appelée à jouer un rôle plus important : en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, la déclaration était rendue obligatoire pour les assujettis dont le revenu total dépassait 5.000 francs ; elle était facultative pour les autres et suppléée éventuellement par la taxation administrative. De même, toute personne imposable à l'impôt complémentaire global, c'est-à-dire jouissant d'un revenu supérieur à 5.000 francs, était astreinte à souscrire une déclaration de tous ses revenus ; et non des seuls revenus mobiliers, comme dans les projets du Ministre et de la Commission. Le contrôle des déclarations était confié au contrôleur seul pour les béné-

(1) *J. O.*, Doc. parl., Ch. des dép., 1907, sess. ord., p. 513, annexe n° 1053.

fices industriels et commerciaux, et en matière d'impôt complémentaire à une Commission cantonale composée exclusivement d'agents de l'Administration; soit : un contrôleur des Contributions directes, un receveur de l'Enregistrement et un percepteur.

C'était le premier, parmi les nombreux projets déposés, qui avait été voté par la Chambre des députés. Il y en avait cependant encore pour longtemps avant qu'il ne devînt une loi définitive. Le Sénat qui lui était hostile en ajourna la discussion durant plusieurs années. Mais, le 21 février 1913, la Chambre fit pression sur la Haute Assemblée en proposant d'incorporer dans la loi de finances un amendement Renard qui prévoyait pour 1915 la transformation de la contribution foncière des propriétés non bâties en impôt de quotité, et un amendement Malvy qui ordonnait pour la même date le remplacement des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres par un impôt général et progressif sur le revenu. Après avoir été rejeté deux fois, l'amendement Malvy fut enfin voté par le Sénat, et les amendements Renard-Malvy formèrent l'article 3 de la loi de finances de 1913 (1).

L'amendement Renard reçut sa consécration dans la promulgation de la loi du 29 mars 1914 qui concernait la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Ainsi était votée une partie du projet Caillaux, celle qui englobait les trois premières cédules dans lesquelles la décla-

(1) *J. O.* du 31 juillet 1913, p. 6773.

ration du contribuable n'avait à jouer aucun rôle.

Le système proposé devait seulement recevoir sa consécration définitive dans la promulgation des lois du 15 juillet 1914 concernant l'impôt général sur le revenu, et du 31 juillet 1917 relative aux dernières cédules. Le vote de ces lois devait encore donner lieu à de nombreuses discussions.

Se rangeant au désir manifesté par la Chambre dans le vote de l'amendement Malvy, le Gouvernement déposa le 27 mai 1913 le projet Dumont établissant un impôt national sur le revenu se superposant aux contributions existantes (1). Pour concilier partisans et adversaires de la déclaration, et hâter le vote de l'impôt national, le Ministre des finances proposait de faire déterminer les revenus imposables sous deux formes entre lesquelles l'agent de l'assiette devait adopter la plus élevée : l'évaluation directe de l'Administration et l'application automatique d'un barème reposant sur les signes extérieurs. La déclaration du contribuable était appelée à jouer seulement un rôle subsidiaire après notification de l'évaluation administrative.

Le rapport Noulens, fait le 21 juillet 1913 au nom de la Commission du budget, se prononçait contre le système d'assiette de l'impôt proposé (2). Il s'exprimait ainsi : « Comme tous les systèmes qui reposent d'une façon

(1) *J. O.*, Doc. parl., Ch. des dép., 1913, sess. ord., p. 626, ann. n° 2769 à la séance du 27 mai 1913.

(2) *J. O.*, Doc. parl., Ch. des dép., 1913, p. 1286, ann. à la séance du 21 juillet 1913.

avouée ou détournée sur l'application de l'impôt d'après les signes extérieurs, celui que proposait le Gouvernement devait être, suivant les cas, insuffisant ou excessif, mais toujours arbitraire dans la taxation du revenu.

Cet ensemble de considérations a amené votre Commission du budget à prendre comme base d'évaluation la déclaration contrôlée du contribuable, comme dans l'impôt complémentaire sur le revenu. » D'ailleurs, le projet ne vint pas en discussion.

De son côté, le rapport Aimond, fait le 27 novembre 1913 au nom de la Commission spéciale de l'impôt sur le revenu, se prononçait en ce qui concerne l'impôt général pour un système basé soit sur la déclaration facultative, soit sur une évaluation administrative à l'aide de signes extérieurs (1). Mais le Sénat prononça, le 19 mars 1914, la disjonction des articles concernant l'impôt général (2).

Le lendemain même, pour parer aux lenteurs du Sénat, le Gouvernement déposait à la Chambre des députés le projet Renoult établissant un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, basé sur la déclaration du contribuable (3). Le rapport Clémentel, fait le 26 mars 1914 au nom de la Commission du budget chargée d'étudier le projet, adoptait également la déclaration comme base de l'imposition, avec production facultative du détail des

(1) *J. O. Doc. parl., Sénat 1913, sess. extr., ann. n° 438 p. 27.*

(2) *Vote de l'amendement Lintilhac, J. O., débats, Sénat, p. 430.*

(3) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1914, sess. ord., ann. n° 3735, p. 1508.*

éléments composant le revenu (1). La discussion à la Chambre aboutit à l'adoption du même système : « Son principe, disait M. Javal, rapporteur de la Commission de la législation fiscale, c'est la déclaration et, à défaut de déclaration, c'est la taxation administrative, avec tous les risques qu'elle entraîne pour le contribuable par sa propre faute » (2). Après le dépôt des deux rapports Aimond au nom de la Commission de l'impôt sur les revenus (3), et au nom de la Commission des Finances (4), la discussion reprit à nouveau au Sénat. M. Touron déposa un contre-projet dans lequel il proposait de conserver l'ancien système, en établissant une surtaxe additionnelle aux contributions directes (5) ; le contre-projet fut repoussé (6). M. Aimond s'efforçait de calmer les craintes qu'inspirait à certains membres de la Haute Assemblée le système de la déclaration, tel qu'il était proposé, quelque timide qu'il fût :

« M. Ribot, disait-il, avec raison, a voulu que la déclai-

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1914, sess. ord., annexe au procès-verbal de la 2^e séance du 26 mars 1914, n° 3787, p. 1514.*

(2) Deuxième séance du 1^{er} avril 1914, *J. O., débats, Ch. des dép., p. 2166.*

(3) *J. O. Doc. parl., Sénat, année 1914, sess. ord., ann. au procès-verbal de la séance du 26 juin 1914, n° 313, p. 632.*

(4) *J. O. Doc. parl. Sénat, année 1914, sess. ord., ann. au procès-verbal de la séance du 26 juin 1914, n° 314, p. 633.*

(5) Première séance du 3 juillet 1914, *J. O., Sénat, débats, sess. ord., p. 997.*

(6) Deuxième séance du 3 juillet 1914, *J. O., Sénat, débats, sess. ord. p. 1014.*

ration s'acclimatât d'elle-même dans ce pays, qu'elle devînt bientôt une habitude. Or, quand on veut répandre une mesure dans un pays, on donne des primes. C'est donc tout un système de primes qui est organisé dans l'article 18.

Première prime : Si vous souscrivez spontanément votre déclaration, vous n'aurez à déclarer que votre revenu global, on ne vous demande aucun détail. N'est-ce pas une satisfaction que l'on donne ainsi au contribuable ? Ne met-on pas l'Administration dans un très grand embarras pour contrôler une déclaration globale ne fournissant aucun détail ?

Deuxième prime : le contribuable ne s'est pas prononcé dans les deux premiers mois — nous attendons deux mois — l'Administration lui rappelle alors qu'il a encore un mois pour faire sa déclaration. La prime devient alors moins forte, car le contribuable est obligé de faire connaître, non pas la nature de tous ses revenus, mais ses revenus par catégorie — vous entendez bien : revenus fonciers, revenus mobiliers, revenus industriels et commerciaux.

Et enfin, troisième cas : le contribuable ne fait pas sa déclaration. On l'avertit en lui disant : « Vous n'avez pas fait votre déclaration, eh bien, l'Administration vous taxera d'office sur tel chiffre ».

Messieurs, c'est bien là une déclaration facultative avec primes » (1).

(1) Séance du 6 juillet 1914, *J. O.*, Sénat, débats, sess. ord. p. 1054.

Après de longues discussions, le projet fut voté au Sénat et il était établi un système de déclaration facultative, tel que l'avait exposé le rapporteur.

Mais il existait encore un certain nombre de divergences entre le premier texte voté par la Chambre et celui de la Haute Assemblée. Les principales, au point de vue qui nous intéresse, consistaient dans la limitation des pouvoirs de contrôle de la déclaration, et dans les sanctions à établir contre les fausses déclarations.

Les Commissions de la Chambre se mirent tout de suite à l'œuvre : le rapport Clémentel au nom de la Commission du budget fut déposé le 7 juillet 1914 (1). L'avis présenté par M. Renard au nom de la Commission de législation fiscale le fut le 10 juillet (2).

La deuxième discussion à la Chambre s'ouvrit dès le 11 juillet. Le principe de la déclaration reçut encore de nombreux assauts de la part de ses adversaires : M. Dubois développa les objections soulevées par les dispositions relatives à la déclaration, à la taxation d'office, aux sanctions prévues (3). M. Maurice Dutreil critiqua « la personnalité de l'impôt avec tout son cortège d'inquisition, de vexations et d'arbitraire » (4). M. André Tardieu, afin

(1) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1914, ann. au procès-verbal de la séance du 7 juillet 1914, n° 277, p. 2007.*

(2) *J. O. Doc. parl., Ch. des dép., 1914. Ann. au procès-verbal de la 2^e séance du 10 juillet 1914, n° 326, p. 2033.*

(3) Séance du 11 juillet 1914, *J. O., Chambre. Débats. Sess. ord.*, pp. 2914 à 2919.

(4) Séance du 11 juillet 1914, *J. O. Chambre. Débats, sess. ord.*, pp. 2921-2923.

d'éviter la déclaration contrôlée et la taxation arbitraire, déposa un contre-projet qui reproduisait, dans ses grandes lignes, le contre-projet soutenu au Sénat par M. Tournon dans la première séance du 3 juillet (1). M. Denys-Cochin combattit le principe de la déclaration comme étant de nature à porter atteinte à l'indépendance et à la liberté des contribuables (2). M. d'Aubigny considéra le système proposé comme établissant la déclaration obligatoire en fait, et demanda que le principe de la faculté soit inscrit d'une façon expresse dans la loi (3). Amendements et contre-projets dont nous avons cité les principaux, en tant qu'ils visaient la déclaration, furent repoussés ; et le nouveau texte fut renvoyé au Sénat.

Dans un nouveau rapport Aimond fait au nom de la Commission des finances, il était proposé d'accepter le texte de loi tel qu'il avait été modifié par la Chambre (4), mais de rejeter l'article 22 qui concernait les sanctions au décès. La Haute Assemblée suivit le désir de sa Commission et écarta l'article 22. Par trois nouveaux votes successifs, la Chambre maintint cet article ; par trois fois également, le Sénat le rejeta. Enfin, l'accord se fit sur le texte transactionnel suivant : « En cas d'insuffi-

(1) Première séance du 12 juillet 1914, *J. O. Chambre. Débats*, sess. ord., pp. 2937 à 2943.

(2) Deuxième séance du 12 juillet 1914, *J. O. Chambre. Débats*, sess. ord. pp. 2955 à 2958.

(3) Deuxième séance du 12 juillet 1914, *J. O. Chambre. Débats*, sess. ord., pp. 2966 à 2969.

(4) Annexe à la séance du Sénat du 13 juillet 1914. *J. O. Débats*, sess. ord., p. 1213.

sance de déclaration ou de taxation constatée à l'ouverture d'une succession, le Trésor opérera le recouvrement des impôts non perçus. »

Les dispositions relatives à l'impôt général sur le revenu étaient promulguées dans la loi du 15 juillet 1914 (1). Ainsi, une deuxième partie du système proposé en 1907 par M. Caillaux recevait son application, ou plutôt ne devait la recevoir qu'à dater de 1916, puisque l'article 5 de la loi du 26 décembre 1914 reporta à cette date la mise en vigueur de la loi du 15 juillet 1914 (2).

Le Gouvernement et le Sénat tentèrent encore à la fin de l'année 1915 de faire reporter au 1^{er} janvier 1917 l'application de la loi sur l'impôt général sur le revenu. Mais la Chambre refusa de voter un nouvel ajournement (3). La majorité du Sénat n'osa pas proposer un nouveau texte tendant à proroger l'application de la loi du 15 juillet 1914.

Le plan adopté par le législateur dans l'élaboration du système d'ensemble avait consisté à régler par la loi du 29 mars 1914 les dispositions relatives à trois cédules ; et, par la loi du 15 juillet 1914, celles qui concernaient l'impôt général. On avait donc établi la toiture de l'édifice avant d'en avoir construit toutes les colonnes.

(1) *J. O.* 18 juillet 1914, p. 6448. Dalloz, 1916, IV^e partie, p. 25.

(2) *J. O.* 28 déc. 1914, p. 9392. Dalloz, 1915, IV^e partie, p. 98.

(3) Voir le rapport de M. Raoul PÉRET, au nom de la Commission du budget, du 10 décembre 1915.

Cependant, la majorité du Sénat se montrait encore peu empressée à achever la réforme entreprise. De son côté, M. Ribot, Ministre des finances, hésitait à proposer la suppression des anciennes contributions pour leur substituer des impôts nouveaux ; il déposa le 18 mai 1916 un projet dans lequel il demandait principalement la consolidation des finances au doublement du taux des anciennes contributions directes et des taxes assimilées, ainsi qu'à l'augmentation des impôts de consommation (1).

La majorité de la Chambre se montra hostile à cette conception, et renouvela la confiance qu'elle mettait dans l'élaboration complète du système proposé en 1907.

La Commission du budget vota le 31 mai 1916 l'ordre du jour suivant : (2).

« La Commission du budget, considérant que le doublement des contributions directes actuelles ne fait qu'accroître les inégalités et les injustices,

Considérant que la somme de 375 millions recherchée par le Ministre des finances peut être obtenue par un autre système de taxes directes,

Considérant que le temps manque pour arriver à un accord, particulièrement désirable, entre le Gouverne-

(1) Projet de loi portant ouverture de crédits provisoires pour le 3^e trimestre de 1916, Ch. des dép. Documents, 1916, sess. ordinaire, séance du 18 mai 1916, n^o 2115, p. 667.

(2) *Le Temps*, 2 juin 1916, p. 2, cité par M. JÈZE : *Les finances de guerre de la France*, 1918, p. 63.

ment et les deux Assemblées, avant le vote des douzièmes qui doit intervenir d'ici au 30 juin,

Demande à l'unanimité, au Ministre des finances, de rattacher les divers impôts à la loi des contributions directes qui doit être votée avant le 15 août. »

Comme le fait remarquer M. Jèze, dans l'ouvrage déjà cité (1), il s'établit une transaction entre le Gouvernement, la Chambre et le Sénat. D'une part, pour faire face à la situation financière, la Chambre consentit à demander un supplément de ressources aux impôts de consommation, malgré son hostilité pour ce genre d'impôts. Elle vota également le doublement d'un certain nombre de taxes assimilées (2).

En revanche, grâce à l'évaluation du taux de l'impôt, à la modification des limites d'exemption, à l'établissement d'une progression plus accentuée, et surtout grâce au caractère obligatoire donné à la déclaration et au renforcement du droit de contrôle, la même loi du 30 décembre 1916 permit de demander à l'impôt général sur le revenu une part plus importante dans les ressources budgétaires.

Enfin, le Sénat, invité à hâter le vote des impôts cédulaires resté en suspens, se mit à l'œuvre. M. Perchot, au nom de la Commission des finances, déposa le 27 juillet 1916 un rapport dans lequel il était proposé la suppression de la contribution des patentes et l'établisse-

(1) pp. 63-64.

(2) Loi du 30 décembre 1916. *J. O.* du 31 déc. 1916, pp. 10.208
Dalloz, 1917, IV^e partie, p. 1.

ment d'un impôt sur quatre cédules : les bénéfices industriels et commerciaux ; les bénéfices agricoles ; les traitements, salaires, rentes et pensions ; et les revenus des professions non commerciales (1). Le projet, adopté par le Sénat, fut transmis à la Chambre. Cette dernière fut saisie en même temps d'un projet déposé par M. Ribot, Ministre des finances, tendant à la suppression de la contribution personnelle-mobilière et de la contribution des portes et fenêtres, et à leur remplacement par une taxe civique (2).

La Commission de législation fiscale résolut de fondre en un seul texte les deux projets, et le 22 février 1917 fut déposé le rapport de M. Dumesnil (3).

Les dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux furent l'objet de discussions très vives au sein des deux Assemblées parlementaires. La majorité de la Chambre aurait voulu instituer la déclaration obligatoire du bénéfice réel. Le Sénat, au contraire, était favorable au perfectionnement du système de la patente basée sur les signes extérieurs. M. Tournon, notamment, se montra un des plus ardents défenseurs de l'ancien système.

Devant l'intransigeance des deux Assemblées, M. Perchot, rapporteur de la Commission sénatoriale, proposa un système qu'il avait déjà préconisé en 1914 (4). L'im-

(1) *J. O. Sénat. Doc. parl.*, 1916, n° 319, p. 486.

(2) *J. O. Ch. des dép. Doc. parl.*, 1917, n° 2910, p. 41.

(3) *J. O. Ch. des dép. Doc. parl.*, 1917, sess. ord., n° 3044, p. 450.

(4) *J. O. Sénat, séance du 25 février 1914. Débats*, p. 215.

position d'après le bénéfice réel serait facultative, sauf pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les assujettis aux bénéfices de guerre ; les commerçants et industriels qui le désireraient pourraient se contenter de déclarer leur chiffre d'affaires. La majorité, à la Chambre des députés, se laissa fléchir par cette considération qu'il fallait procéder par étapes dans l'établissement d'un impôt si différent de la patente. Elle restait d'ailleurs fidèle au principe qu'elle aurait voulu voir instituer. La Commission de législation fiscale, écrivait M. Dumesnil (1), « considère que dans un avenir prochain, il sera préférable de substituer le système de la déclaration au système forfaitaire... Il s'agit, en réalité, d'une transaction qui ne sera qu'une transition. »

Tel fut, et tel est encore le caractère présenté par la déclaration en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales fut basé sur la déclaration obligatoire, mais non spontanée du contribuable. L'impôt sur les bénéfices agricoles fut forfaitaire ; et l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, basé sur la déclaration des employeurs et des débi-rentiers. La création par la loi du 31 juillet 1917 (2) de ces quatre cédules et la suppression, en tant que part d'Etat, des contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et de la patente, formèrent la dernière étape

(1) Rapport du 22 février 1917, *J. O. Ch. des dép. Doc. parl.*, 1917, sess. ord., p. 470.

(2) *J. O.*, 1^{er} août 1917, p. 5975, Dalloz, 1917, IV^e partie, p. 281.

dans la réalisation du projet Caillaux déposé en 1907.

Un certain nombre de lois ont apporté depuis 1917 des modifications aux impôts cédulaires et à l'impôt général. Au point de vue du principe de la déclaration, la plus importante est la loi du 25 juin 1920 qui, dans son article 3, rend la déclaration du chiffre d'affaires obligatoire à partir de 1921, pour les commerçants et industriels ayant réalisé l'année précédente un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs (1). D'autre part, l'article 112 de la même loi prévoit des peines d'amende, et d'emprisonnement en cas de récidive, pour les contribuables qui se sont soustraits ou ont tenté frauduleusement de se soustraire au paiement total ou partiel de l'impôt.

Dans le même ordre d'idées, la loi de finances du 31 juillet 1920 est venue aggraver les sanctions édictées à l'égard des fausses déclarations (2). La loi du 31 juillet 1917, dans son article 37, prévoyait que l'impôt serait porté au double sur la portion dissimulée du bénéfice, quand l'insuffisance constatée serait supérieure au dixième du bénéfice réel ou quand elle excéderait 10.000 francs. L'article 3 de la loi de finances du 31 juillet 1920 astreint le contribuable à verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré, si

(1) *J. O.* 26 juin 1920, p. 8990, Dalloz, 1920, IV^e partie, p. 281.

(2) *J. O.* 1^{er} août 1920, p. 10934, Dalloz, 1921, IV^e partie, p. 113.

l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable.

Une pénalité du même taux est applicable, en matière d'impôt général sur le revenu, conformément à l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920 modifiant l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914. En réalité, la majoration se trouve portée au quintuple droit en sus, qu'il s'agisse d'impôt sur les bénéfices non commerciaux ou d'impôt général sur le revenu, puisque l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 établit une surtaxe de deux décimes et demi sur le principal de toutes les amendes fiscales.

En outre, l'article 31 de la même loi étend les droits d'investigation des agents chargés du contrôle des déclarations en leur permettant de faire toutes recherches auprès des administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi qu'auprès des entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes. L'autorité judiciaire devient, par le même texte, l'auxiliaire de l'Administration des finances en lui signalant les fraudes découvertes. De même, l'article 32 prévoit l'obligation pour les commerçants ayant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, de laisser vérifier leurs livres de commerce.

Enfin, la loi de finances du 31 décembre 1921, dans ses articles 7 à 10, prévoit l'établissement d'une carte de commerce pour toutes les personnes non inscrites au registre du commerce, et se livrant à des ventes d'objets ou de marchandises quelconques ailleurs qu'en bouti-

que ou en magasin (1). Et l'article 11 de la même loi édicte, comme corollaire de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, la communication aux agents de l'Administration des finances, par l'Administration des Postes, des changements d'adresse dont elle a connaissance.

On voit combien fut longue l'élaboration du nouveau système fiscal, basé en grande partie sur la déclaration du contribuable. On se rend compte de l'hostilité qu'a soulevée et que soulève encore ce principe qui n'était cependant pas complètement nouveau dans notre législation puisqu'il était appliqué en matière de taxes assimilées, d'impôt sur les successions, d'impôt sur les bénéfices de guerre. On peut constater cependant que presque chaque année, depuis 1917, malgré l'inquisition fiscale dénoncée par les adversaires du système établi, des dispositions législatives sont venues renforcer l'application de la nouvelle méthode instituée.

Avant d'examiner les mérites et les inconvénients de notre nouveau système fiscal, il importe de bien le connaître. Aussi nous étudierons dans la deuxième partie de cet ouvrage le fonctionnement de la déclaration.

1) *J. O.* 1^{er} janvier 1922, p. 2.

DEUXIEME PARTIE

La déclaration du contribuable.

PRELIMINAIRES

Aucune déclaration n'est demandée au contribuable lui-même pour l'assiette de l'impôt foncier et des impôts établis sur les bénéfices agricoles, sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et sur les valeurs mobilières.

Les lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914 n'ont pas apporté de modifications profondes au mode d'assiette de l'impôt foncier bâti et non bâti, tel qu'il avait été établi par la loi du 3 frimaire an VII, au point de vue qui nous intéresse. Les revenus fonciers sont déterminés par voie d'évaluation administrative ; ils représentent en définitive un forfait légal, correspondant aux revenus nets attribués aux immeubles et aux revenus-types appliqués dans une commune à toutes les parcelles de même nature et de même qualité. Le contribuable est seulement invité à souscrire une déclaration lorsqu'il demande une exemption ou une réduction d'impôt dans les cas sui-

vants : construction nouvelle (1), construction d'habitations à bon marché (2), améliorations apportées aux terrains (3), plantation en vignes de terrains situés dans les départements ravagés par le phylloxera (4). Presque toujours, quand la déclaration joue un rôle en matière d'impôt foncier, c'est dans l'intérêt du contribuable.

Il en est de même en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices agricoles, créé en France par l'article 16 de la loi du 31 juillet 1917. Jusqu'à cette époque, seule était atteinte par l'impôt foncier la rente du sol, c'est-à-dire la rémunération du capital constitué par le fonds. Dorénavant, à côté de cet impôt établi au nom du propriétaire, sera perçu l'impôt sur les bénéfices agricoles, destiné à atteindre les revenus afférents au travail manuel ou de direction, ainsi qu'à la mise en œuvre du capital constitué par le bétail, les machines agricoles, les semences, les engrais, le fonds de roulement, etc. Les nouveaux assujettis, propriétaire exploitant, fermier ou métayer, n'auront aucune déclaration à souscrire. L'imposition sera établie selon une évaluation forfaitaire qui consistait, d'après l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, à considérer le bénéfice agricole des terres exploitées au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, comme égal à la moitié de la valeur locative servant de base à

(1) Article 9 de la loi du 8 août 1890, article 20 de la loi du 31 mars 1922.

(2) Lois du 30 novembre 1894 et du 5 décembre 1922.

(3) Articles 111 à 115 de la loi du 3 frimaire an VII.

(4) Loi du 1^{er} décembre 1887,

l'établissement de l'impôt foncier. L'article 2 de la loi du 25 juin 1920 a modifié le système d'évaluation, tout en conservant le principe du forfait : à dater de 1920, le bénéfice agricole est égal à la valeur locative multipliée par des coefficients variables selon la nature de culture et les régions agricoles. Ces coefficients ont été déterminés par le législateur en 1920, par une commission les années suivantes (1).

La faculté de souscrire une déclaration est ouverte par l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 au profit du contribuable qui prétend avoir réalisé durant l'année antérieure à celle de l'imposition un bénéfice réel inférieur au bénéfice forfaitaire servant de base à son imposition. Dans ce cas, on se trouve en présence d'une réclamation qui, conformément à l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903 et à l'article 5 de la loi du 18 juillet 1911, doit être produite dans les trois mois de la publication du rôle si la demande est adressée à la Préfecture, dans le mois si elle est présentée à la Mairie. Le contribuable doit faire ressortir les recettes et les dépenses de son exploitation. Parmi les premières figurent les produits de la culture et de l'élevage. Il y a lieu de faire état de la totalité du montant des ventes effectuées au cours de l'année antérieure à l'imposition, sans établir de distinction suivant l'année au cours de laquelle ont été récoltés les produits vendus (2). Dans les dépenses ren-

(1) Article 2 de la loi du 25 juin 1920 modifiant l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917; décret du 16 septembre 1920.

(2) Réponse du Ministre des finances à une question écrite, posée

trent, pour le fermier et le métayer, les frais généraux : salaires des ouvriers, assurances contre l'incendie, les accidents, la grêle, la mortalité du bétail ; le fermage ; les intérêts des capitaux prêtés par des tiers ; l'amortissement du matériel agricole. La détermination du bénéfice agricole est plus délicate en ce qui concerne le propriétaire exploitant : il devra fournir les mêmes éléments que le fermier, sauf, bien entendu, le montant du bail. Dès lors, l'excédent qui ressort fait apparaître à la fois la rente du sol et le bénéfice agricole. Ce dernier sera obtenu en retranchant du produit brut de l'exploitation, la valeur locative du fonds, et en n'enlevant que les dépenses ayant le caractère de frais d'exploitation, à l'exclusion de celles pouvant être considérées comme charges de la propriété.

Le contribuable obtiendra une réduction si le bénéfice qui ressort est inférieur au bénéfice forfaitaire ; il aura même droit à un dégrèvement total si le bénéfice réel est inférieur au minimum d'exemption (1), ou, à plus forte raison, si l'exploitation a été déficitaire.

Les réclamations de ce genre sont fréquentes en raison des termes de l'article 19 : « L'impôt est établi au nom des exploitants dans la commune où ils ont leur habitation principale au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et d'après la consistance de leurs exploitations

par M. Poitou-Duplessy, n° 14.540 J. O. du 13 octobre 1922. Débats. Chambre p. 2.627.

(1) Actuellement 1.500 francs, 1.250 francs pour les impositions établies en 1918 et 1919.

à la même date. » Or, il est d'usage que les fermiers et métayers s'installent dans leurs exploitations à une époque autre que le 1^{er} janvier, à une époque déterminée par le cycle des travaux agricoles. Par suite, un fermier s'établissant le 1^{er} novembre 1922 sera imposé en 1923 d'après la consistance des terres exploitées le 1^{er} janvier 1923. Il pourra obtenir le dégrèvement de l'imposition établie à son nom si en 1922, il n'a exploité nulle part ; il pourra obtenir réduction si le bénéfice réel procuré par l'ancienne exploitation a été inférieur au bénéfice forfaitaire de la nouvelle exploitation ou même décharge si le bénéfice a été inférieur à 1.500 francs (1). En revanche, aucune imposition ne sera établie en 1923 au nom du fermier ayant cessé toute exploitation le 1^{er} novembre 1922, contrairement à ce qui se passe en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Et pour celui qui change d'exploitation, l'imposition sera établie d'après la consistance des terres exploitées au 1^{er} janvier 1923, même si la nouvelle exploitation donne une base d'imposition forfaitaire inférieure à l'ancienne.

Puisque le contribuable a le droit de demander à être taxé sur son bénéfice réel, lorsque ce dernier est inférieur au bénéfice forfaitaire, il avait paru logique de permettre au contrôleur des contributions directes d'éta-

(1) Réponses du Ministre des finances à des questions écrites posées par : M. Paul Bernier, n° 12.049, *J. O.* du 1^{er} mars 1922, Débats, Chambre p. 579 — par M. Salers, n° 12.245, *J. O.* 1^{er} mars 1922, Débats, Chambre p. 580 — par M. Marcel Plaisant, n° 12.827, *J. O.* 11 avril 1922 — Débats, Chambre, p. 1.475.

blir également l'imposition d'après le bénéfice réel lorsqu'il était en mesure de prouver que ce dernier était supérieur au bénéfice forfaitaire. C'est ce qu'avait prévu l'article 2 de la loi du 12 août 1919. Mais ces dispositions ont été abrogées par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 : l'imposition doit être toujours établie d'après le système forfaitaire, sauf faculté pour le contribuable d'obtenir l'imposition d'après le bénéfice réel, quand ce dernier est inférieur au bénéfice forfaitaire. L'imposition au titre des bénéfices agricoles d'après le bénéfice réel supérieur au forfaitaire n'a jamais pu être effectuée dans notre législation, la loi du 2 août 1919 devant recevoir sa première application en 1920 seulement, et la loi du 25 juin 1920 qui l'abrogeait, étant applicable à dater du 1^{er} janvier 1920. Dans l'établissement de l'imposition aux bénéfices industriels et commerciaux, lorsque la taxation est faite d'après le chiffre d'affaires, le contrôleur peut appliquer à ce chiffre d'affaires un coefficient supérieur au coefficient maximum, lorsqu'il est en mesure de prouver que l'application du coefficient maximum ferait ressortir un bénéfice inférieur au bénéfice réel. La disposition analogue n'existe pas dans la cédule des bénéfices agricoles. L'agriculteur jouit du régime le plus favorable qui puisse être institué : il est taxé d'après le régime forfaitaire, et la déclaration, sous forme de réclamation, n'intervient que pour assurer à l'assujéti une imposition moins élevée (1).

(1) Il est à remarquer que, d'après l'interprétation de la Direction générale des Contributions directes, les contribuables peuvent

On peut sans doute justifier les faveurs accordées aux agriculteurs par le fait que bien peu d'entre eux tiennent une comptabilité. On a encore dit qu'il fallait favoriser l'essor de l'agriculture dans la période troublée qui suit les hostilités. On ne peut toutefois s'empêcher de constater le régime de faveur accordé à une catégorie de contribuables au moment où on cherche à établir l'égalité de tous devant l'impôt.

L'impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères,* est établi d'après la somme perçue durant l'année antérieure à celle de l'imposition. L'Administration des Contributions directes connaît ces bases d'après les états fournis avant le 31 janvier de chaque année par les particuliers, sociétés ou associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, ou payant des pensions et rentes viagères (1). Dans cette cédule, la déclaration est souscrite par l'employeur : aussi revêt-elle, d'une façon générale, un caractère de sincérité absolue, parce qu'elle servira à établir une imposition au nom d'une personne autre que le déclarant. D'ailleurs, d'après l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917, toute infraction aux prescriptions des articles 26 et 27 donne lieu à l'application d'une amende de 5 francs encourue autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou

obtenir que leur imposition soit établie d'après la nature réelle de culture des parcelles, et non d'après celle figurant dans les évaluations cadastrales pour une période de vingt ans.

(1) Articles 26 et 27 de la loi du 31 juillet 1917.

d'inexactitudes dans les renseignements fournis. L'amende a été portée à 100 francs par l'article 7 de la loi du 31 décembre 1920 (1). Comme il s'agit d'une amende prononcée par le Conseil de préfecture, par conséquent ayant le caractère pénal, et à laquelle doivent être appliqués 20 décimes (2), elle s'élève en réalité à 300 francs. Les employeurs ont d'ailleurs fréquemment un intérêt immédiat à faire connaître le montant exact des salaires ou pensions versés, puisqu'il doit y avoir concordance entre le poste salaires des frais généraux de leur comptabilité, et l'état fourni à l'Administration des Contributions directes. Une diminution de salaires déclarés entraînerait une augmentation de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de l'employeur.

En principe, le fonctionnaire, l'employeur ou l'ouvrier verront donc leur imposition établie sans avoir aucune formalité à remplir. Cependant, même s'ils ne sont assujettis qu'à la cédule des traitements, ils seront amenés à faire connaître au contrôleur les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi. L'employeur a déclaré la somme totale versée, qui constitue souvent un revenu brut ; le revenu net sur lequel doit être établie la cotisation sera obtenu en opérant la déduction des frais de service et des dépenses professionnelles : frais de voyage, frais de bureau, rétribution d'auxiliaires, loyer de locaux

(1) *J. O.* du 1^{er} janvier 1921, p. 2.

(2) Article 110 de la loi du 25 juin 1920. *J. O.* du 26 juin 1920, p. 8.990. Dalloz 1920, IV^e partie, p. 281.

affectés exclusivement au service. Les administrations publiques sont tenues de fournir non un état, mais des bulletins établis au nom de chaque fonctionnaire : les sommes encaissées dans le courant de l'année précédente sont réparties sous trois paragraphes différents : émoluments soumis à retenue ; indemnités non soumises à retenue ; indemnités destinées en tout ou partie à couvrir des dépenses de service. Les bulletins sont communiqués aux fonctionnaires intéressés qui indiquent dans une colonne d'observations les frais à défalquer. Après visa du chef de service, approuvant les sommes à déduire, ces bulletins sont adressés au contrôleur qui établira l'imposition d'après le revenu net.

Les personnes assujetties à la cédula des traitements et pensions doivent encore déclarer le montant de l'impôt qu'elles ont acquitté l'année précédente au titre de l'impôt sur les traitements ou pensions ; il est nécessaire de fournir ce renseignement si l'on veut que cette somme soit déduite du revenu imposable (1).

Pour l'établissement de la cédula des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, le législateur a donc fait appel à la déclaration de l'employeur et non à celle du contribuable. Celui-ci aura seulement une formalité à remplir lorsqu'il aura des frais de service ou l'impôt cédulaire de l'année antérieure à faire déduire.

Les assujettis à l'impôt foncier bâti et non bâti, à

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. François Albert. N° 5.239, J. O. du 13 octobre 1922. Débats, Sénat, p. 1.203.

la cédula des bénéfices agricoles et à la cédula des traitements devront souscrire encore une déclaration de leurs charges de famille, afin de bénéficier des réductions prévues par l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 5 de la loi du 25 juin 1920, et des déductions prévues pour l'impôt sur les traitements et pensions par l'article 6 de la loi du 30 mars 1923. Ces déclarations peuvent être produites sur les formules modèle n° 1 et n° 1 *bis* mises gratuitement à la disposition des intéressés dans les mairies (1). Lorsqu'il est demandé un dégrèvement sur la contribution foncière, il doit être indiqué au verso de la formule les communes dans lesquelles se trouvent situées les propriétés, et les articles du rôle sous lesquels sont établies les impositions. Tous ces renseignements sont nécessaires pour qu'il puisse être accordé les dégrèvements dûs dans chaque commune, et dans la juste proportion où ils doivent l'être.

Telles sont les seules déclarations auxquelles sont astreints les contribuables assujettis aux diverses cédulas précédemment étudiées. Il n'en sera ainsi toutefois que si les revenus de ces personnes sont inférieurs à la base d'exemption pour l'impôt général sur le revenu, base qui varie selon la situation de famille de l'intéressé. Dans le cas où un contribuable doit figurer à l'impôt complémentaire, il est tenu de souscrire une déclaration contrairement à une opinion généralement répan-

(1) V. annexes n°s 1 et II.

due : la déclaration faite par l'employeur ne dispense pas le fonctionnaire, l'employé, l'ouvrier ou le retraité de produire une déclaration personnelle, dans laquelle celui-ci devra faire figurer son traitement ou salaire et, le cas échéant, ses autres sources de revenus (1). Le défaut de déclaration entraîne une pénalité de 10 p. 100 (de 12.50 p. 100 depuis la promulgation de la loi du 25 juin 1920), sur le montant de l'impôt établi au titre de l'impôt général sur le revenu.

La base de l'imposition repose donc sur le forfait, évalué administrativement, en matière d'impôt foncier et de bénéfices agricoles ; sur la déclaration de l'employeur en matière de traitements et de pensions. Le législateur a subordonné la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au principe du stoppage à la source. Ce principe, proposé par M. Vincent Auriol, député, dans la discussion de la loi du 25 juin 1920, en ce qui concerne l'impôt sur les salaires, et qui ne fut pas accepté pour cette cédule, a pour lui le mérite de la simplification : le banquier retient l'impôt sur le montant du coupon ; le contribuable n'a aucune déclaration à souscrire.

L'objet de cette étude étant la déclaration du contribuable, nous n'aurons pas à nous préoccuper de ces diverses cédules.

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Lesaché, n° 10.197, *J. O.* du 17 novembre 1921, *Débats*, Chambre, p. 4.113.

CHAPITRE I^{er}

LA DECLARATION PROPREMENT DITE.

Seules les personnes imposables à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, à la cédula des bénéfices non commerciaux, et celles astreintes à l'impôt général sur le revenu peuvent être tenues de souscrire une déclaration pour l'établissement de leurs cotisations.

SECTION I

CARACTÈRES DE LA DÉCLARATION

Il est impossible de découvrir un caractère commun aux déclarations qu'un même contribuable peut être appelé à souscrire à une cédula et à l'impôt général, bien que les dispositions des lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917 soient issues du même projet Caillaux déposé en 1907.

Les diverses phases subies par notre législation sont très instructives. Elles ne présentent d'ailleurs pas seulement un intérêt historique ; elles sont, en outre, d'une application pratique courante, puisque les impositions établies au titre d'une année peuvent l'être durant cette dite année et les cinq années suivantes. Dans le cas de

découverte d'une omission ou d'une insuffisance d'imposition par l'effet de l'ouverture d'une succession, le délai pendant lequel le droit de reprise est ouvert étant de deux ans après la déclaration de la succession ou le paiement des droits de mutation, on voit qu'il est encore possible d'établir des impositions au titre de l'année 1916, la première où fut perçu l'impôt général sur le revenu.

Comme nous l'avons déjà remarqué, l'impôt général sur le revenu qui aurait dû être voté après les impôts cédulaires, le fut le premier par la loi du 15 juillet 1914. L'article 16 s'exprimait ainsi dans ses premier et dernier paragraphes :

« Les contribuables passibles de l'impôt souscrivent une déclaration de leur revenu global, avec faculté d'appuyer cette déclaration de leurs revenus du détail des éléments qui le composent...

Le contribuable passible de l'impôt qui n'a pas fait sa déclaration dans le délai prévu ci-dessus, est prévenu qu'il peut encore la produire dans un nouveau délai d'un mois, mais à la condition d'indiquer la répartition, par nature de revenus, de l'ensemble de ses ressources. Il est informé, en même temps, du revenu d'après lequel son imposition sera établie d'office dans le cas où il ne produirait pas de déclaration satisfaisant aux conditions stipulées par le présent paragraphe. »

On voit combien est timide le premier essai de déclaration adopté par le législateur. La déclaration est facultative ; elle ne doit pas contenir obligatoirement le détail des éléments qui composent le revenu. Le contribuable

qui n'a pas souscrit sa déclaration dans les deux premiers mois de l'année est prévenu par le contrôleur qu'il peut encore la produire dans un nouveau délai d'un mois. Il peut, en définitive, opter soit pour le régime de la déclaration, soit pour celui de la taxation d'office.

Cependant, l'article 16, tel qu'il avait été voté dans la loi du 15 juillet 1914, contenait des primes pour les contribuables qui souscrivaient une déclaration spontanée : ces derniers n'avaient pas à fournir le détail des éléments composant leur revenu, obligation à laquelle ils étaient tenus, au contraire, s'ils se laissaient inviter à en souscrire une par le contrôleur. D'autre part, la taxation d'office d'après les signes extérieurs, à laquelle s'exposaient les contribuables lorsqu'ils ne souscrivaient pas la déclaration après invitation du contrôleur, donnait à ce dernier une arme dangereuse pour les intérêts de ceux qui ne voulaient pas faire connaître leurs revenus.

La loi du 15 juillet 1914 avait marqué une étape dans le système de la déclaration. La loi du 30 décembre 1916, par son article 5, donna à la déclaration en matière d'impôt général sur le revenu, le caractère qu'elle a encore conservé aujourd'hui. L'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 est ainsi modifié : « Les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire une déclaration de leur revenu, avec l'indication par nature de revenu des éléments qui le composent. » La déclaration devient donc obligatoire, ainsi que l'indication des diverses sources de revenus. D'autre part, le dernier paragraphe de l'article 16 est supprimé : la procédure qui con-

sistait à inviter le contribuable n'ayant pas fait de déclaration spontanée à en souscrire une dans le délai d'un mois, est abrogée ; et le contrôleur n'est pas tenu de faire connaître au contribuable n'ayant souscrit aucune déclaration, la base prise pour la taxation d'office. D'autre part, la sanction du défaut de déclaration est insérée dans l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, par cette disposition additionnelle de l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 : « Le montant de l'impôt sera majoré de 10 p. 100 pour le contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans le délai prévu par l'article 16. »

Le principe de l'imposition en matière d'impôt général basée sur la déclaration du contribuable vise les personnes domiciliées en France, et souffre exception pour les personnes qui, sans être domiciliées dans notre pays, y possèdent une résidence habituelle. A l'égard de ces dernières qui, la plupart du temps, ont à l'étranger le centre de leurs affaires, il eut été rigoureux d'exiger une déclaration et, d'autre part, il eut été difficile de la vérifier. Aussi leur imposition est-elle établie d'après la méthode des signes extérieurs : Aux termes de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, leur revenu imposable est fixé forfaitairement à sept fois la valeur locative de leur habitation ou des diverses habitations dont elles disposent sur notre territoire. Elles n'ont pas de déclaration à souscrire, sauf en ce qui concerne leur situation de famille, et, le revenu étant par définition forfaitaire, ne comporte aucune déduction ou réduction autre que celles pour charges de famille.

Toutefois, lorsque la déclaration et son contrôle peuvent jouer un rôle, il est fait appel à ce mode d'évaluation : c'est ce qui se produit lorsque la personne ayant une résidence en France réalise dans notre pays une partie de ses revenus. Dans ce cas, si les revenus réalisés en France atteignent un chiffre plus élevé que celui du forfait tiré de la valeur locative de l'habitation, ce chiffre doit être substitué à l'évaluation forfaitaire comme base de l'impôt, et l'intéressé est soumis à la déclaration de ses revenus d'origine française. Quant cette dernière formalité n'est pas remplie, l'imposition est établie par voie d'évaluation administrative.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux furent institués par la loi du 31 juillet 1917, par conséquent à une date postérieure à la promulgation de la loi du 30 décembre 1916 qui donna à la déclaration en matière d'impôt général sur le revenu, les caractères d'obligation et de spontanéité, exception faite pour les personnes qui, sans être domiciliées en France, y possèdent une résidence habituelle. Nous ne retrouvons pas cependant les mêmes caractères dans la déclaration qui sert de base à l'établissement des deux cédules, objet de notre étude.

En réalité, deux catégories de sociétés ou de personnes sont obligatoirement imposées d'après leur bénéfice net, selon l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 : ce sont, en premier lieu, les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enre-

gissement, c'est-à-dire les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. Il eut paru illogique, en effet, de taxer ces dernières d'après un régime forfaitaire, alors que les contrôleurs des Contributions directes peuvent connaître le bénéfice réel dans les bureaux de l'Enregistrement. D'ailleurs, en ce qui concerne l'établissement de leur imposition, les sociétés n'ont à produire spontanément aucune déclaration (1). Sont, en deuxième lieu, imposés sur leur bénéfice net, les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution. Cette disposition a reçu son effet jusqu'à la date du 30 juin 1920, conformément à l'article 12 de la loi du 25 juin 1920. Les contrôleurs sont informés par les Commissions du premier degré, chargées d'asseoir la contribution sur les bénéfices de guerre, du bénéfice réel du contribuable ou de la société, ainsi que des bases servant à déterminer le montant de la contribution sur les bénéfices de guerre. Ils peuvent donc établir leurs impositions sans qu'il soit nécessaire de demander une deuxième déclaration aux intéressés. Enfin toutes les personnes ou sociétés qui désirent être imposées sur leur bénéfice réel doivent remettre avant le 1^{er} mars ou le 1^{er} avril de chaque année (2) un résu-

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 28.

(2) Article 4 de la loi du 31 juillet 1917; article 4 de la loi du 30 juin 1923.

imé de leur compte profits et pertes de l'année précédente. Pour ces derniers, la déclaration est donc facultative. Par conséquent, la loi du 31 juillet 1917 n'a pas soumis à une nouvelle déclaration les particuliers ou sociétés qui sont ou ont été astreints à une taxation d'après le bénéfice réel. De même, les autres particuliers ou sociétés ne sont tenus de souscrire une déclaration spontanée avant le 1^{er} mars ou le 1^{er} avril de chaque année que s'ils entendent être imposés d'après leur bénéfice réel.

Dans le cas où les particuliers et sociétés n'adressent pas un résumé de leur compte profits et pertes, ils seront taxés d'après le chiffre d'affaires qu'ils auront réalisé dans le courant de l'année précédente. Dans ce cas encore, aucune déclaration spontanée n'est exigée du contribuable sous le régime institué par la loi du 31 juillet 1917. D'après l'article 52 de l'Instruction du 30 mars 1918, le contrôleur n'a même pas à provoquer la déclaration du chiffre d'affaires pour les entreprises qui ne procurent notoirement que de faibles ou médiocres bénéfices ; il évaluera d'office le chiffre d'affaires d'après les signes extérieurs de l'importance des opérations professionnelles et les explications des intéressés. Des éléments d'évaluation lui seront en outre fournis pour certaines professions, par les renseignements que détiennent certaines administrations (contributions indirectes, octrois, abat-toirs). En réalité, jusqu'en 1921, la plupart des contrôleurs ont invité à déclarer le chiffres d'affaires de l'année précédente tous les contribuables qui n'avaient pas

adressé de résumé du compte profits et pertes, et tous ceux qui n'avaient pas déjà fait connaître le montant de ce chiffre d'affaires dans une déclaration pour l'impôt général sur le revenu, ou pour la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires créée par l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917. Si le contribuable refuse de répondre, le contrôleur procède à l'évaluation d'office du chiffre d'affaires ; l'impôt est alors majoré de moitié. La déclaration devient donc obligatoire lorsque le contribuable est invité à faire connaître son chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires est constitué, pour tous industriels, négociants et marchands vendant des marchandises fabriquées ou achetées, par le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées, et, pour tous autres industriels et commerçants, par le montant total des rémunérations acquises pour prix des opérations que comporte l'exercice de leur profession (1). Le bénéfice imposable est déterminé par l'application à ce chiffre d'affaires d'un coefficient pris par le contrôleur sur un tableau établi par une Commission composée de magistrats, de fonctionnaires et de représentants du commerce et de l'industrie (2).

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 32.

(2) Art. 8 de la loi du 31 juillet 1917. Décret du 3 août 1917, art. 2 : un Président de section au Conseil d'Etat, ou un Conseiller d'Etat, président ; un Conseiller d'Etat ; un Conseiller-maître à la Cour des Comptes ; 2 Inspecteurs généraux ou Inspecteurs des Finances ; le Directeur général et un Administrateur des Contributions directes et du Cadastre ; le Directeur général de l'Enregistre-

« Il peut être établi, pour chaque nature de profession, plusieurs catégories, suivant l'importance du chiffre d'affaires et tous autres éléments susceptibles d'influer sur la productivité.

Dans chaque catégorie ainsi déterminée, il est fixé : soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum. (1) »

La Commission procède tous les trois ans à la révision des coefficients et apporte dans l'intervalle les modifications ou additions reconnues nécessaires.

Le système de la taxation d'après le chiffre d'affaires doit-il être considéré comme se rattachant au système des signes extérieurs ou au système de la déclaration ?

Certains orateurs, notamment M. Vincent Auriol (2), ont reproché au système institué par les articles 6 à 10 de la loi du 31 juillet 1917 de maintenir les inconvénients reprochés à l'ancien système des patentes. L'impôt conti-

ment, des Domaines et du Timbre; le Directeur des Affaires commerciales et industrielles au Ministère du Commerce et de l'Industrie.

Trois membres sont nommés sur la présentation des Présidents des Chambres de commerce, et trois membres nommés sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du Ministre du Commerce et de l'Industrie.

Art. 3. Un Rapporteur général pris parmi les Conseillers référendaires à la Cour des Comptes est adjoint à la Commission avec voix consultative.

(1) Art. 7, loi du 31 juillet 1917.

(2) Ch. des Dép. Débats 17 juillet 1916, J. O. p. 1817.

nuerait à être basé sur des présomptions et non sur la réalité.

Il est exact que, la plupart du temps, le bénéfice retenu pour l'établissement de l'imposition n'est pas le bénéfice réel. Mais le contrôleur s'efforce de se rapprocher autant que possible de ce dernier. D'après les discussions au Sénat, il devait être établi un coefficient unique par catégorie de profession, ou des coefficients maxima et minima présentant peu d'intervalle entre eux. La Commission chargée d'établir les coefficients n'a presque pas utilisé le coefficient unique, et elle a laissé une grande marge entre les coefficients prévus pour les diverses catégories de professions. De la sorte, le contrôleur peut s'efforcer d'atteindre le bénéfice réel, en utilisant un coefficient d'autant plus élevé que l'industrie ou le commerce est prospère. Il pourra même appliquer un coefficient supérieur au coefficient maximum, s'il peut prouver qu'en agissant ainsi, il obtient le bénéfice réel. De même, le contribuable pourra demander l'application d'un coefficient inférieur au coefficient minimum, s'il justifie que son bénéfice est inférieur au bénéfice que ferait ressortir l'application du coefficient minimum. Ainsi apparaît la supériorité du nouveau système sur celui de la patente qui se contente d'établir une base d'imposition d'après les signes extérieurs prévus pour chaque nature de profession. Sans doute, dans la plupart des cas, le bénéfice imposé sera un bénéfice forfaitaire ; mais le forfait est une mesure prise dans l'intérêt des contribuables pour leur éviter de souscrire une déclaration de

bénéfice net appuyée sur une comptabilité régulièrement tenue ; et cette mesure n'est pas préjudiciable aux intérêts du Trésor, puisque le choix du coefficient permet de déterminer le bénéfice présumé réel.

La loi du 31 juillet 1917 a donc institué, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, un système basé sur la déclaration du contribuable. Exception faite pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, et pour les personnes et sociétés assujetties à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, la déclaration du bénéfice réel est toujours facultative. Jusqu'en 1921, ceux qui entendent être imposés d'après le chiffre d'affaires n'ont aucune déclaration spontanée à souscrire : ils peuvent attendre que le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente leur soit demandé par le contrôleur. Toutefois, ces dispositions n'ont d'effet aboli qu'à l'égard des personnes non assujetties à l'impôt général sur le revenu, compte tenu de leur situation de famille (1). Ceux qui sont soumis à ce dernier impôt doivent, en vertu de la loi du 30 décembre 1916, souscrire une déclaration dans laquelle ils sont tenus de faire figurer ou bien le revenu net ressortant de leur comptabilité, ou bien leur chiffre d'affaires, le coefficient qu'ils prétendent devoir être appliqué et le bénéfice imposable qui en ressort. Le défaut de déclaration entraîne une pénalité de

(1) C'est-à-dire en 1918 et 1919, pour les célibataires ayant un revenu inférieur à 3.100 francs ; pour les contribuables mariés, à 5.100 francs, etc.

10 p. 100 sur le montant de l'impôt général sur le revenu ; aucune majoration ne sera appliquée en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ce manque d'harmonie provient du caractère différent attribué à la déclaration par les lois du 30 décembre 1916 et du 31 juillet 1917.

Comme nous l'avons remarqué, la majorité, à la Chambre des députés, en 1917, avait vu dans le système forfaitaire une transition et elle espérait prochainement lui substituer le système de la déclaration. Mais les élections de 1919 modifièrent la majorité de cette Assemblée. La loi du 25 juin 1920 conserva les principes établis par la loi du 31 juillet 1917. Toutefois la déclaration du chiffre d'affaires qui était jusqu'à cette époque souscrite sur l'invitation du contrôleur, doit être produite spontanément avant le 1^{er} mars ou le 1^{er} avril par les contribuables qui ont réalisé plus de 50.000 francs d'affaires durant l'année précédente (1). Cette déclaration obligatoire a pour sanction une pénalité de 10 pour 100, majorée de deux décimes et demi (art. 110 de la loi du 25 juin 1920). La loi du 25 juin 1920 est applicable à dater du 1^{er} janvier 1920, mais en raison de la date de sa promulgation, elle ne put avoir d'effet qu'en 1921 pour la disposition étudiée dans ce paragraphe.

La loi du 25 juin 1920 devait exercer une autre répercussion sur la déclaration en matière d'impôt sur les

(1) Art. 3 de la loi du 25 juin 1920 modifiant l'art. 9 de la loi du 31 juillet 1917 ; art. 4 de la loi du 31 juillet 1917, art. 4 de la loi du 30 juin 1923.

bénéfices industriels et commerciaux. Cette loi institua à dater du 1^{er} juillet 1920, la taxe sur le chiffre d'affaires (1). Cette dernière a bien le caractère de contribution indirecte puisqu'il est appliqué un taux de 1,10, de 3, ou de 10 % au chiffre d'affaires de chaque exploitation, quel que soit le bénéfice. A part quelques exceptions dont l'énumération figure aux articles 60 et 72 de la loi du 25 juin 1920 (2), la plupart des personnes assujetties

(1) Art. 59.

(2) Art. 60. 1^o. — Les affaires consistant dans la vente du pain. — L'exemption ne s'applique qu'à la vente du pain, mais non de la pâtisserie ou autres produits analogues vendus par les boulangers;

2^o. — Les affaires ayant pour objet la vente de produits monopolisés par l'Etat (tabacs, poudres à feu, allumettes), ainsi que des timbres et papiers timbrés débités par l'Etat;

3^o. — Les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs;

4^o. — Les affaires effectuées par les agents de change, les courtiers maritimes, les courtiers d'assurances maritimes et autres personnes ou sociétés, mais exclusivement lorsqu'elles donnent lieu à des commissions ou courtages fixés par les lois ou des décrets;

5^o. — Les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourse des valeurs, édicté par l'article 28 de la loi du 28 avril 1893;

6^o. — Les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourse de commerce, édicté par les articles 11 de la loi du 13 juillet 1911 et 9 de la loi du 27 février 1912, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière;

7^o. — Les affaires effectuées par les fabricants ou importateurs et portant sur des produits pharmaceutiques et assimilés, sur lesquels est perçu l'impôt de 10 p. 100 institué par l'article 16 de la loi du 30 décembre 1916;

8^o. — Les affaires effectuées par les sociétés de capitalisation et

à la nouvelle taxe sont celles qui sont imposées à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (1). La taxe sur

assujetties à l'impôt établi par l'article 38 de la loi du 25 juin 1920 ;

9°. — Les affaires effectuées par les sociétés ou compagnies d'assurances et tous autres assureurs, quelle que soit la nature des risques assurés, et qui sont soumises aux taxes de timbre édictées par les articles 6 de la loi du 23 août 1871, 8 de la loi du 29 décembre 1884, 16 de la loi du 13 avril 1898, 16, 17, 18, 20 et 21 de la loi du 29 juin 1918, 2 de la loi du 14 juin 1919 et 39 de la loi du 25 juin 1920 ;

10°. — Les affaires effectuées par les entrepreneurs de spectacles et autres attractions et divertissements assimilés et soumises à la taxe instituée par l'art. 13 de la loi du 31 décembre 1916 et modifiée par les art. 92 et suivants de la loi du 25 juin 1920 ;

11°. — Les affaires effectuées par les entrepreneurs de voitures publiques de terre et d'eau ou les loueurs de voitures partant d'occasion ou à volonté et soumises aux taxes édictées par les art. 115 et suivants de la loi du 25 mars 1817, 8 de la loi du 28 juin 1833, 1^{er}, 2 et 3 de la loi du 11 juillet 1879, 98 et suivants de la loi du 25 juin 1920. (L'exemption ainsi prévue n'est d'ailleurs applicable qu'aux affaires de transport de voyageurs, à l'exclusion des affaires de transport de marchandises, qui ne sont pas soumises à l'impôt institué par la loi du 25 mars 1817).

En outre, depuis le vote de la loi du 25 juin 1920, une nouvelle exemption a été édictée par l'article 13 de la loi du 31 juillet 1920 qui a complété l'article 60 par l'alinéa suivant :

12° Les affaires effectuées par les entreprises de journaux dont le prix de vente ne dépasse pas 25 centimes par exemplaire, mais seulement en ce qui concerne le produit des abonnements ou de la vente au numéro.

Enfin, l'article 72 de la loi du 25 juin 1920 exonère également de l'impôt sur le chiffre d'affaires, d'une manière générale, les affaires s'appliquant à des opérations de vente, de commission ou de courtage qui portent sur des objets ou marchandises exportés.

(1) Article 59 de la loi du 25 juin 1920.

le chiffre d'affaires n'est pas perçue actuellement par voie de rôle, ce qui lui donne encore une des caractéristiques des contributions indirectes. Sous le régime institué par l'article 67, les trois Administrations des Contributions indirectes, de l'Enregistrement et des Douanes perçoivent la taxe d'après les déclarations mensuelles du chiffre d'affaires souscrites par les contribuables. Ces derniers ne se rendent souvent pas compte de la différence qui existe entre la taxe sur le chiffre d'affaires, créée par la loi du 25 juin 1920, et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, calculé fréquemment d'après le chiffre d'affaires. Beaucoup de commerçants ayant réalisé en 1920 un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs auraient dû souscrire une déclaration avant le 31 mars 1921. Ils ne le firent pas, soit par ignorance des dispositions de l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, soit parce qu'ils supposaient qu'une nouvelle déclaration ferait double emploi avec celle souscrite tous les mois en vertu de l'article 67. Ils ne se rendaient pas compte que leur déclaration mensuelle était adressée à une Administration autre que celle des Contributions directes chargée d'asseoir l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ils ne songeaient pas surtout que leurs déclarations mensuelles étaient faites depuis le 1^{er} juillet 1920, alors que l'impôt cédulaire devait être basé sur le chiffre d'affaires de l'année 1920 entière. Cette dernière différence entre les deux sortes de déclarations ne se présentait plus dès 1922 puisque les contribuables avaient souscrit les déclarations mensuelles durant toute l'année 1921. Il

paraissait abusif d'exiger des contribuables une déclaration récapitulative du chiffre d'affaires qu'ils avaient déclaré tous les mois. Cependant aucun texte législatif ne vint abroger les dispositions de l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 astreignant à une déclaration obligatoire les contribuables réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, pas plus que les dispositions de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 autorisant le contrôleur à demander ce chiffre d'affaires à tous les contribuables. Mais l'Administration des Contributions directes adressa à ce sujet une recommandation expresse aux contrôleurs dans une circulaire du 27 février 1922 : « Sauf dans le cas où elles ne s'appliquent, en raison des exemptions légales qu'à une fraction du chiffre d'affaires de l'entreprise, les déclarations, régulièrement faites à l'Administration compétente, pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires (déclarations mensuelles ou déclaration globale pour la fixation du forfait), devront être considérées comme tenant lieu de la déclaration annuelle prévue par l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 modifiée par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, en ce qui a trait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Par suite, sous la réserve indiquée ci-dessus, les contrôleurs devront s'abstenir de demander une déclaration spéciale pour l'établissement de l'impôt cédulaire aux contribuables ayant, au point de vue des déclarations, rempli leurs obligations en ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Il ne devra pas non plus être question d'appliquer à ceux de ces contribuables dont le chiffre d'affaires excède 50.000 francs la majoration de droits (10 p. 100) prévue, pour défaut de déclaration spontanée, par le premier alinéa de l'article 9 modifié de la loi du 31 juillet 1917 ».

Bien qu'institué depuis six ans seulement, le principe de la déclaration a déjà été soumis à diverses modalités : les particuliers et sociétés durant les périodes pendant lesquelles ils ont été soumis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, ainsi que les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, sont toujours imposés d'après leur bénéfice réel. Les autres particuliers et sociétés ne sont cotisés d'après le bénéfice réel que s'ils en manifestent le désir par la production de leur compte profits et pertes avant le 1^{er} mars ou le 1^{er} avril de chaque année (1). Dans le cas contraire, ils sont taxés par l'application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient fixé par le contrôleur conformément au tableau des coefficients et à l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917. En 1918, 1919 et 1920, la déclaration du chiffre d'affaires de l'année précédente sur lequel doit être établie l'imposition n'a jamais dû être produite d'une façon spontanée ; les commerçants et les industriels n'ont été tenus de faire connaître ce chiffre que sur invitation du contrôleur. En 1921, les contribuables ayant réalisé durant l'année 1920 un chiffre

(1) Article 4 de la loi du 31 juillet 1917 ; article 4 de la loi du 30 juin 1923.

d'affaires supérieur à 50.000 francs ont dû souscrire auprès du contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} avril, une déclaration de ce chiffre, d'une façon obligatoire et spontanée. Le système appliqué en 1921 ne l'a été les années suivantes, par suite de dispositions administratives, qu'à l'égard des personnes exemptées de la taxe sur le chiffre d'affaires d'après l'article 60 de la loi du 25 juin 1920. La plupart des contribuables n'ont pas de déclaration spontanée ou facultative à souscrire à l'Administration des Contributions directes : les déclarations mensuelles produites dans le courant de l'année précédente, ou la déclaration annuelle fournie dans le cas de forfait ou dans les cas prévus par l'article 13 de la loi du 30 mars 1923, pour l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires, aux administrations soit des Contributions indirectes, soit de l'Enregistrement, soit des Douanes, seront communiquées par ces dernières au service des Contributions directes pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Nous avons vu que la loi du 25 juin 1920, loin d'établir ce dernier impôt d'après le bénéfice réel, comme auraient pu le laisser espérer les discussions à la Chambre des députés en 1917, a consacré le principe de l'imposition forfaitaire d'après le chiffre d'affaires. Le système du forfait paraît d'ailleurs recueillir les faveurs de nos Assemblées législatives. On peut s'en rendre compte pour la taxe sur le chiffre d'affaires qui présente, comme nous l'avons vu, en ce qui concerne la déclaration, des liens très étroits avec l'impôt sur les bénéfices industriels et

commerciaux. D'après l'article 19 du décret du 24 juillet 1920, pris par application de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, le bénéfice du régime forfaitaire peut être accordé en 1921 aux « redevables dont le chiffre d'affaires mensuel n'a pas excédé en moyenne pendant l'année précédente 4.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures ou objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement, ou 1.000 francs s'il s'agit d'autres redevables... »

La dispense de déposer le relevé est accordée par le directeur départemental sur l'indication du chiffre d'affaires atteint l'année précédente.

Les redevables admis au bénéfice de cette dispense doivent adresser, tous les ans, avant le 31 janvier un relevé... indiquant simplement le chiffre total des affaires qu'ils ont effectuées l'année précédente.

Dans le mois de la réception de ce relevé, le directeur départemental de l'administration compétente fixe le montant du forfait applicable à l'année courante et notifie sa décision au redevable. »

L'article 28 de la loi de finances du 31 décembre 1921 a augmenté le nombre de contribuables pouvant bénéficier du régime forfaitaire. Les bases envisagées dans l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 ne sont plus : 4.000 et 1.000 francs par mois ; mais bien 120.000 et 30.000 dans le courant de l'année précédente.

La déclaration affecte cependant le caractère d'obligation et de spontanéité en matière de bénéfices industriels

et commerciaux dans le cas spécial de cession ou de cessation d'une entreprise, depuis la promulgation de la loi du 30 juin 1923 : pour sauvegarder les droits du Trésor, le résumé du compte de profits et pertes ou le chiffre d'affaires doivent être déclarés dans les dix jours de la cession ou de la cessation.

Les commerçants peuvent être astreints à une contribution qui se superpose à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et qui se cumule avec la taxe sur le chiffre d'affaires. Il s'agit de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires à laquelle sont soumises les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises, lorsque leur chiffre d'affaires dépasse un million de francs, déduction faite du montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat.

Le taux de l'impôt est fixé conformément au tarif suivant :

- 1 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 million et 2 millions de francs ;
- 2 p. 1000 sur la fraction comprise entre 2 millions et 10 millions de francs ;
- 3 p. 1000 sur la fraction comprise entre 10 millions et 100 millions de francs ;
- 4 p. 1000 sur la fraction comprise entre 100 millions et 200 millions de francs ;
5. p. 1000 sur la fraction supérieure à 200 millions de francs.

Ces contribuables sont tenus de faire, dans les deux

premiers mois de chaque année, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente (1).

Cette dernière taxe a été édictée pour des raisons budgétaires, et surtout pour des raisons d'économie sociale, afin de favoriser le petit commerce en surchargeant les grandes entreprises d'une taxe complémentaire. Le législateur, en 1917, a obéi aux mêmes préoccupations qu'en 1905, lorsqu'il aggrava en matière de patente l'établissement des taxes multiples sur les grands magasins (2).

Pour l'établissement de cette taxe, les contribuables visés à l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917 durent, en vue de l'établissement de leurs cotisations de 1918, 1919 et 1920, souscrire dans les trois premiers mois de chaque année le chiffre d'affaires réalisé pendant l'année précédente. Leur déclaration était obligatoire et devait être produite spontanément. Nous avons vu que la déclaration, en tant qu'elle vise l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne présentait pas les mêmes caractères, et cependant les deux contributions sont établies par la même Administration des Contributions directes, et elles figurent dans les mêmes rôles.

A dater de 1921, la déclaration devient obligatoire en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et elle doit être souscrite spontanément par les contribuables qui, au cours de l'année précédente, ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 50 000

(1) Art. 14 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'art. 6 de la loi du 30 juin 1923.

(2) Loi du 19 avril 1905.

francs (1). La déclaration affecte donc les mêmes caractères en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.

A notre avis, les contribuables visés par l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917 peuvent être considérés en 1922 comme tacitement dispensés de souscrire une déclaration pour l'établissement de la taxe spéciale. Sans doute, la circulaire de l'Administration des Contributions directes du 27 février 1922 ne fait pas allusion aux contribuables ayant réalisé dans le courant de l'année précédente un chiffre d'affaires supérieur à 1.000.000 de francs. Mais elle recommande de ne pas appliquer de majoration de droits à ceux qui ont eu un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs et qui n'ont pas souscrit de déclaration spontanée pour l'établissement de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Les mesures bienveillantes prescrites par l'Administration paraissent devoir être étendues à tous ceux qui ont été soumis à une déclaration obligatoire et spontanée. En effet, les obligations imposées aux commerçants par les lois des 15 juillet 1914, 30 décembre 1916, 31 juillet 1917, 25 juin 1920 (article 3), ont pu, à juste titre, paraître modifiées aux contribuables astreints à de nouvelles déclarations mensuelles ou annuelles par les articles 59 à 76 de la loi du 25 juin 1920. La confusion pouvait d'autant mieux s'établir que le chiffre d'affaires sert pour beaucoup de commerçants à l'établissement de leur impôt sur les béné-

(1) Article 3 de la loi du 25 juin 1920.

fices industriels et commerciaux, en même temps qu'il est la base de la taxe spéciale établie par l'Administration des Contributions directes, et de la taxe indirecte créée en 1920 et perçue par d'autres Administrations.

En dehors de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, il est fait appel à la déclaration du contribuable pour l'établissement d'une autre cédule, celle des bénéfices des professions non commerciales.

A la lecture de l'article 33 de la loi du 31 juillet 1917, on croirait que la déclaration a été établie en cette matière avec le caractère d'obligation et de spontanéité. Toute personne passible de l'impôt est tenue, en effet, d'après ce texte, de produire dans les deux premiers mois de chaque année, une déclaration du montant de ses bénéfices de l'année précédente. Mais le rapprochement de l'article 33 et de l'article 36 fait ressortir le vrai caractère donné à la déclaration, caractère qui n'a pas été modifié depuis : Tout contribuable astreint à la déclaration prévue par l'article 33, qui ne souscrit pas cette déclaration dans les deux premiers mois de l'année, est invité par le contrôleur à la produire dans un nouveau délai de vingt jours, passé lequel le bénéfice imposable est déterminé d'office, sauf réclamation du contribuable après l'établissement du rôle. Mais, dans ce cas de taxation d'office, l'impôt est majoré de moitié.

On peut trouver dans les discussions parlementaires ayant précédé le vote de la loi du 31 juillet 1917 la raison de la procédure instituée : la déclaration était obli-

gatoire, mais l'omission pouvant être due à un oubli, il devait être procédé à une mise en demeure avant l'application des sanctions.

En réalité, cette disposition qui consiste à inviter le contribuable à produire la déclaration qu'il n'a pas souscrite spontanément, rappelle celle qui figurait dans l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, avant qu'il ne fût modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916. Le contribuable qui n'avait pas souscrit de déclaration d'impôt général sur le revenu dans les deux premiers mois de l'année était prévenu qu'il pouvait encore la produire dans un nouveau délai d'un mois.

Dans la pratique, les contrôleurs invitent tous les assujettis à la cédula des professions non commerciales à souscrire une déclaration, comme le prévoit l'article 36, lorsqu'il n'en a pas été produit une dans les délais prévus, soit à la cédula, soit au titre de l'impôt général sur le revenu. Les bénéfices des professions non commerciales sont les plus difficiles à déterminer. « Voici tel médecin en vogue, tel avocat prince du barreau, tel artiste à succès, tel inventeur heureux, tel peintre dont on s'arrache les toiles, tel auteur de romans à gros tirage, tel chanteur, chanteuse ou danseuse, que les scènes se disputent, etc., lesquels gagnent, supposons-nous, 50.000 francs ou davantage par an. Laissent-ils apparaître au dehors, dans des conditions vérifiables, le chiffre de leurs recettes ? Ces 50.000 francs ou beaucoup plus seront-ils, sauf par accident, pour quelques parties isolées, susceptibles d'être portés à la connaissance du pu-

blic ? Les clients, les ordres, les demandes, les commandes, les engagements affluent, sans que rien révèle au plus indiscret, à moins que la gloriole ne s'en mêle, le véritable chiffre des bénéfices en résultant. L'argent tombe silencieusement, pièce à pièce, billet par billet, dans la caisse des bénéficiaires et se totalise chaque soir dans leur comptabilité intime dont jamais la plus draconienne des législations ne parviendra à violer le secret » (1).

Les contrôleurs ne peuvent manquer d'utiliser la plus précieuse source de renseignements mise à leur disposition : la déclaration de l'intéressé. Aussi peut-on regretter que le législateur n'ait pas fait subir aux articles 33 et 36 de la loi du 31 juillet 1917, la modification apportée à l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916. Si la déclaration des bénéfices non commerciaux était rendue obligatoire, et devait être souscrite spontanément, comme celle de l'impôt général sur le revenu, il en résulterait une diminution des travaux matériels confiés au service de l'assiette, et une plus grande célérité dans la confection des rôles, en même temps qu'une certaine harmonie dans les obligations imposées au même contribuable assujetti à la fois à la cédule des professions non commerciales et à l'impôt général sur le revenu.

D'après l'exposé qui vient d'être fait, on se rend compte qu'il est impossible d'attribuer un caractère com-

(1) STOURM. *Systèmes généraux d'impôts* 1912, p. 196.

mun à la déclaration du contribuable, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu et les deux cédules des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales. En matière d'impôt général, la déclaration est obligatoire et doit être produite d'une façon spontanée. Par étapes, on est parvenu à donner à ce mode d'établissement de l'impôt les qualités indispensables pour assurer son bon fonctionnement. Il en résulte indirectement une répercussion heureuse dans l'assiette des deux cédules pour un certain nombre de contribuables, puisque la déclaration souscrite au titre de l'impôt général doit contenir les revenus réalisés par catégories. Mais les personnes non soumises à l'impôt général profitent d'un régime de faveur : les titulaires de professions libérales ne sont pas soumis à une déclaration spontanée, et leur déclaration n'est obligatoire avec sanction que sur invitation du contrôleur. Exception faite pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, les assujettis aux bénéfices industriels et commerciaux ne sont taxés d'après leur bénéfice réel que s'ils le désirent ; ils peuvent opter pour une imposition forfaitaire d'après l'application d'un coefficient à leur chiffre d'affaires, et, pour la plupart, ils font connaître obligatoirement ce dernier à une Administration autre que celle des Contributions directes, sauf dans le cas de cession ou de cessation d'une entreprise.

Ce manque d'harmonie entre le mode d'assiette de l'impôt général et des deux cédules peut être expliqué

par les tâtonnements avec lesquels a procédé le législateur, par les craintes que lui inspire l'établissement de la déclaration obligatoire, par les transactions auxquelles il est procédé dans l'élaboration des nouvelles lois fiscales entre les partisans et les adversaires du nouveau système basé sur la déclaration du contribuable.

SECTION II

QUI DOIT SOUSCRIRE UNE DÉCLARATION

Les conditions à remplir pour être astreint à souscrire une déclaration varient selon qu'il s'agit des cédules ou de l'impôt général sur le revenu.

D'après l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, les revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont ceux qui proviennent de l'exercice des professions industrielles et commerciales.

Le Code de commerce ne contient pas de définition légale du mot « industrie ». L'article 2 de l'Instruction du 30 mars 1918 se contente d'énumérer les professions qui devront être assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels : les industries extractives, sauf l'exploitation des mines ; les industries de transformation ; l'industrie des transports et la manutention.

D'autre part, d'une façon générale, les personnes tenues de souscrire une déclaration pour la cédule des bénéfices commerciaux accomplissent des opérations qui sont réputées être des actes de commerce, d'après les articles 632 et 633 du Code de commerce, articles dans

lesquels sont énumérés les cas où le Tribunal de commerce est compétent.

Cependant, pour classer une profession au point de vue fiscal, d'après l'article 4 de l'Instruction du 30 mars 1918, il faudrait moins s'attacher « à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur analogie avec les opérations que comporte l'exercice des professions dont le caractère industriel et commercial est indiscuté. » Cette théorie était basée sur les arguments suivants : d'après l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917, les artisans travaillant seuls et à façon devaient être considérés comme commerçants soumis à un mode de taxation particulier. Il en était de même pour les pêcheurs. Cependant ni les uns ni les autres ne sont réputés faire des actes de commerce d'après les articles 632 et 633 du Code de commerce. Cette interprétation a perdu de sa valeur depuis qu'artisans et pêcheurs ne doivent plus être considérés comme commerçants, mais bien comme assujettis à la cédule des traitements (1). Donc la plupart des personnes imposées à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux sont celles qui accomplissent des actes de commerce au sens des articles 632 et 633 du Code de commerce.

D'autre part, d'après l'Instruction du 30 mars 1918, « l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale suppose l'accomplissement habituel des opérations

(1) Art. 10 de la loi du 30 juin 1923, *J. O.* du 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

auxquelles le caractère d'actes de commerce est susceptible d'être attribué. » (1). Enfin, « les personnes qui accomplissent habituellement des actes de commerce ne peuvent être considérées comme exerçant une profession commerciale qu'autant qu'elle les accomplissent pour leur propre compte. » (2).

La première condition pour être assujetti à une déclaration dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux est donc d'avoir exercé une profession industrielle ou commerciale pendant l'année qui a précédé celle de l'imposition. Le fait qu'une personne n'est plus domiciliée en France au 1^{er} janvier d'un exercice donné ne fait pas obstacle à l'établissement de l'imposition, et, par suite, le cas échéant, à l'obligation de la déclaration. Il en serait de même si le commerçant ou l'industriel était décédé dans le courant d'une année : l'imposition serait établie au 1^{er} janvier de l'année suivante au nom des ayants droit ; donc ces derniers devraient souscrire la déclaration au nom du *de cuius* (3). Nous verrons, au contraire, que la condition indispensable pour qu'une personne soit assujettie à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et à l'impôt général sur le revenu, est le domicile ou la résidence de la personne en France le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

(1) Article 6.

(2) Article 7.

(3) Instruction du 30 mars 1918, art. 39. Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Garnier, n° 5.314, J. O. du 13 octobre 1922. Débats, Sénat, p. 1.206.

Les déclarations doivent être souscrites par les particuliers exploitant leurs entreprises. En ce qui concerne les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, les déclarations devaient être produites par les gérants sous la législation du 31 juillet 1917 ; elles le seront par les associés et les commandités sous le régime institué par la loi du 30 juin 1923 en ce qui concerne leur part respective de bénéfices ; elles le seront toutefois encore par les gérants de la société en commandite simple pour la part qui ne revient pas aux commandités. Comme nous l'avons vu, conformément à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, aucune déclaration ne doit être souscrite au nom des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions.

Les personnes considérées comme réalisant des bénéfices non commerciaux sont celles dont les revenus, d'une part, ne sont pas le fruit des seuls capitaux, et, d'autre part, ne proviennent ni de l'exercice des professions industrielles et commerciales, ni de l'exploitation agricole et ne sont pas atteints par l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Rentrent dans cette catégorie : celles qui exercent des professions libérales (médecins, avocats, etc.) ; les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçants (notaires, avoués, huissiers, greffiers, etc.) ; les personnes retirant de leurs occupations des revenus qui ne sont soumis à aucune autre cédula (fermiers généraux sous-louant les propriétés rurales qu'ils ont prises

à bail; possesseurs de brevets d'invention qu'ils n'exploitent pas eux-mêmes pour les redevances perçues).

La question de savoir si une personne peut être considérée comme exerçant une profession non commerciale est souvent délicate à trancher. Ainsi les intermédiaires de commerce doivent être imposés à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux lorsque, prêtant leur entremise pour l'achat ou la vente de marchandises, ils perçoivent indifféremment une commission de l'acheteur ou du vendeur, ou lorsque, opérant sur l'ordre et pour le compte d'autrui, ils agissent en leur nom et sous leur responsabilité. Lorsqu'ils opèrent pour le compte d'une ou plusieurs maisons sans s'engager eux-mêmes et lorsqu'ils ne sont rétribués que par ces maisons, les représentants de commerce doivent être considérés, s'ils conservent la liberté de leurs agissements, comme exerçant une profession non commerciale, et ils doivent souscrire une déclaration conformément aux articles 33 et 36 de la loi du 31 juillet 1917. Si, enfin, les représentants sont placés sous l'entière dépendance des maisons qui les occupent, ils ne sont que de simples employés et leurs rémunérations doivent être assujetties à l'impôt sur les traitements et salaires (1). De même, les médecins qui dirigent une maison de santé et don-

(1) Réponse du Ministre des finances à de nombreuses questions écrites, notamment à celles posées par MM. Maillard et Poitouduplessy, nos 5.758 et 6.343, *J. O.* du 9 mars 1921, *Débats*, Ch. des Députés, pp. 1.160 et 1.161.

nent personnellement leurs soins aux malades qui y sont en traitement doivent, si l'objet principal de leur entreprise réside dans l'exercice de leur art, être considérés comme se livrant seulement à l'exercice de la médecine et soumis, pour l'ensemble de leurs bénéfices professionnels, à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, alors même qu'ils emploieraient un personnel domestique et infirmier attaché à l'établissement et qu'ils utiliseraient accessoirement le concours d'un médecin appointé. Mais si les bénéfices qu'ils réalisent ont leur source principale dans la fourniture du logement et de l'entretien aux pensionnaires de la maison de santé qu'ils dirigent, ou dans le travail d'un confrère chargé de la plus grande partie des soins réclamés par les malades, les opérations auxquelles ils se livrent revêtent le caractère de spéculations commerciales, et les profits qu'ils en retirent doivent être soumis, pour la totalité, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1).

Le contribuable exerçant une profession non commerciale est tenu de souscrire une déclaration, conformément aux articles 33 et 36 de la loi du 31 juillet 1917, s'il a son domicile en France le 1^{er} janvier d'une année déterminée. Puisqu'il figure dans une cédule où les revenus sont considérés comme fruits du travail, il n'est

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Grinda, député, n° 14.634, *J. O.* du 9 novembre 1922. Débats. Ch. des dép., p. 3.014.

imposable que si ses revenus dépassent une somme jugée nécessaire pour assurer le minimum d'existence (1). Toutefois les titulaires de charges et offices, en raison de la nature mixte de leurs revenus, fruits du travail et du capital, sont assujettis à l'impôt d'après le même taux que s'ils réalisaient des bénéfices industriels et commerciaux : ils sont donc, en principe, toujours astreints à la déclaration, au sens des articles 33 et 36 de la loi du 31 juillet 1917.

Conformément à l'article 157 de l'Instruction du 30 mars 1918 qui donne le commentaire des articles 6, 8 et 9 de la loi du 15 juillet 1914, « l'impôt général sur le revenu est dû chaque année par les personnes ayant en France au 1^{er} janvier une résidence habituelle, quand le revenu global dont elles disposent n'est pas inférieur au chiffre prévu par la loi. »

En conséquence, seuls les individus sont susceptibles d'être assujettis à l'impôt général. Les collectivités n'y sont pas soumises. Nous avons vu qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sous la législation du 31 juillet 1917, la déclaration pouvait ou devait être souscrite par le gérant au nom d'une société en nom collectif, et devait comprendre l'ensemble du bénéfice ou du chiffre d'affaires réalisé par la société l'année précédente. Chaque associé devait, au contraire, souscrire

(1) 6.000, 6.500 ou 7.000 francs selon qu'il est domicilié dans une commune de 500.000 habitants et au-dessous; de plus de 500.000 habitants; ou à Paris.

une déclaration pour l'impôt général sur le revenu, déclaration dans laquelle il devait faire figurer comme un des éléments, la part de bénéfice qui lui était échue. Sous le régime institué par l'article 11^r de la loi du 30 juin 1923², les associés doivent souscrire leur déclaration au titre de la cédule et au titre de l'impôt général. La même remarque peut être faite en ce qui concerne les commandités dans les sociétés en commandite simple.

Pour être redevable de l'impôt général, il faut avoir en France, au 1^{er} janvier de l'année envisagée, une résidence habituelle. Comme le remarque l'article 157 de l'Instruction du 30 mars 1918, cette condition est remplie par toutes les personnes qui ont leur domicile réel en France, que ce soit leur domicile de droit ou de fait. Ces contribuables doivent déclarer les revenus qu'ils ont réalisés durant le cours de l'année précédente.

D'autre part, d'après l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires ou d'usufruitiers ; et celles qui sont locataires, lorsque la location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année. Comme nous l'avons vu, pour parer aux difficultés d'une évaluation exacte des revenus, ces contribuables seront imposés sur un ~~revenu~~ revenu fixé forfaitairement à une somme égale à sept fois la valeur locative de la résidence ou des résidences. Bien qu'aucune disposition législative ne dispense en pareil

cas de souscrire une déclaration, il serait excessif d'exiger une déclaration d'un revenu forfaitaire ; ces personnes ont seulement à faire connaître leur situation de famille, si elles veulent bénéficier des déductions et réductions auxquelles elles ont droit. L'obligation de souscrire une déclaration ne réapparaît pour ces contribuables que s'ils tirent de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées dans notre pays, des revenus atteignant un chiffre plus élevé que l'évaluation forfaitaire.

Des termes de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, il faut conclure que les personnes n'ayant en France aucune résidence ne sont pas imposables, même si elles possèdent dans notre pays des propriétés ou des exploitations productives de revenus. Au contraire, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est dû, même si l'exploitant n'a pas son domicile en France, pour les bénéfices réalisés dans notre pays.

Il est à remarquer que la loi assujettit à l'impôt les étrangers comme les Français. Toutefois les ambassadeurs et agents diplomatiques étrangers, ainsi que les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, bénéficient d'une exemption complète si les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français (1).

Le fait de la résidence doit être envisagé au 1^{er} janvier. Si une personne quitte la France ou meurt avant le 1^{er} janvier d'une année déterminée, aucune imposi-

(1) Article 9, loi du 15 juillet 1914.

tion n'est à établir au titre de cette année en matière d'impôt général sur le revenu. Au contraire, lorsqu'une personne domiciliée en France meurt dans les deux premiers mois de l'année, elle est imposable, puisqu'elle existait au 1^{er} janvier. Si elle n'a pas souscrit une déclaration avant son décès, la déclaration doit être produite soit par le légataire universel, soit par tous les héritiers conjointement, car il s'agit là d'une charge de la succession. Les mêmes principes doivent être appliqués en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, car il s'agit d'impôt ayant un caractère purement personnel. Par contre, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt est dû pour les bénéfices réalisés au cours d'une année, même si le 1^{er} janvier de l'année suivante, le commerçant ou l'industriel est décédé ou n'est plus domicilié en France; c'est qu'on se trouve en présence d'un impôt réel atteignant l'entreprise quelles que soient la qualité de l'exploitant et sa situation lors de l'établissement de l'imposition.

Enfin, pour être redevable de l'impôt général, il faut avoir disposé durant l'année précédente, de revenus ayant dépassé une limite considérée comme nécessaire au minimum d'existence; d'autre part, cette limite est modifiée en raison des déductions motivées par la situation de famille (1).

(1) Conformément aux règles tracées par l'article 8 de la loi du 30 mars 1923, un contribuable n'ayant personne à charge n'est

A l'inverse des impôts cédulaires qui sont régis d'après le principe de l'imposition individuelle, l'impôt général affecte le caractère d'un impôt collectif à établir au nom du chef de famille. C'est donc à ce dernier qu'incombe l'obligation de souscrire une déclaration lorsque les revenus de tous les membres de sa famille le rendent imposable. « La qualité de chef de famille n'appartient pas nécessairement à celui des membres de la famille qui peut la revendiquer en droit civil, eu égard aux seuls rapports de parenté unissant les personnes qui vivent au même foyer ; elle doit être attribuée à celui qui assume en fait la direction de la communauté et le cas se présentera fréquemment d'un contribuable qui, bien que vivant avec ses ascendants, apparaîtra sans aucun doute comme étant le chef de famille au point de vue fiscal » (1).

Le chef de famille est obligé de comprendre dans sa déclaration avec ses propres revenus, ceux de sa femme, à moins que cette dernière, séparée de biens, ne vive pas en fait avec son mari. Il peut, au contraire, demander, en souscrivant sa déclaration, que les revenus des autres membres de sa famille ne soient pas totalisés avec les siens ; et qu'une imposition distincte soit éta-

imposable que si son revenu dépasse 7.000 francs ; un contribuable marié sans personne à charge est imposable si son revenu excède 10.000 francs ; un contribuable marié ayant un enfant mineur est imposable si son revenu dépasse 12.000 francs.

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 159.

blie au nom de tel ou tel membre de sa famille, même de ses enfants mineurs.

Conformément à l'article 450 du Code civil, la déclaration doit être souscrite par le tuteur au nom du mineur non émancipé ou de l'interdit puisqu'il s'agit d'un acte d'administration. De même, elle peut être produite par mandataire, à condition qu'il soit justifié d'un mandat régulier.

SECTION III

EN QUEL LIEU DOIT ÊTRE SOUSCRITE LA DÉCLARATION

D'après l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 et l'article 41 de l'Instruction du 30 mars 1918, les déclarations, en matière de bénéfices industriels et commerciaux doivent être souscrites au siège de la direction de l'entreprise ou des diverses entreprises qu'exploite l'intéressé. Si le siège de cette direction n'est pas en France, ou si les diverses entreprises n'ont pas de direction commune, la déclaration doit être souscrite au lieu de l'établissement le plus important. Le choix de ces lieux d'imposition se justifie par la nécessité de pouvoir contrôler le contenu de la déclaration ; or, la comptabilité d'un commerçant ou d'une maison de commerce est, en général, centralisée au siège de la direction des entreprises, ou au lieu de l'établissement le plus important.

Comme nous l'avons déjà constaté, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux présente un carac-

tière moins personnel que l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ; en effet, la déclaration d'impôt général doit être produite dans la commune où réside le contribuable, quand il n'a d'habitation que dans une seule commune. Quand, au contraire, un contribuable a plusieurs habitations dans des localités différentes, c'est dans la localité où il est réputé posséder son principal établissement qu'il doit la souscrire, c'est-à-dire au lieu de son domicile, conformément à l'article 102 du Code civil. Pour la fixation du lieu du principal établissement, la jurisprudence du Conseil d'Etat, en matière de contribution personnelle, peut fournir d'utiles indications en ce qui concerne les contribuables ayant leur domicile réel en France. Pour les autres contribuables, c'est l'habitation où ils séjournent le plus souvent qui, d'une façon générale, doit être retenue pour l'assiette de l'impôt comme étant celle où se trouve leur principal établissement.

D'ailleurs, comme le remarque l'Instruction du 30 mars 1918, dans son article 179, « le lieu d'imposition ne présente qu'une importance secondaire en matière d'impôt général sur le revenu, étant donné qu'il n'exerce aucune influence sur la quotité de l'impôt, et que celui-ci ne comporte ni addition ni prélèvement au profit des budgets locaux. Aussi l'imposition pourra-t-elle être le plus souvent établie dans la commune indiquée par le contribuable lui-même comme étant celle de son domicile, lorsqu'il aura produit la déclaration qu'il est appelé à souscrire. »

De même, c'est au lieu où le contribuable a son domicile le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition que doit être produite la déclaration en matière de bénéfices non commerciaux. Celui qui est assujéti à cette dernière cédula remplit donc au même lieu ses obligations, qu'il s'agisse de la cédula ou de l'impôt général. Au contraire, les commerçants et les industriels auront à souscrire deux déclarations en deux endroits différents, l'un pour la cédula, l'autre pour l'impôt général, si la direction de leurs entreprises n'est pas située au même lieu que leur domicile.

SECTION IV

DÉLAIS DANS LESQUELS DOIVENT ÊTRE SOUSCRITES
LES DÉCLARATIONS

D'après l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, les déclarations d'impôt général devaient être souscrites dans les deux premiers mois de chaque année. Le Gouvernement désirait que la nouvelle législation ne fût pas mise en vigueur en 1916, première année où elle devait être appliquée d'après l'article 5 de la loi du 26 décembre 1914. La Chambre des députés manifesta sa résolution de ne plus admettre de sursis. Toutefois, en raison de l'époque tardive où le Gouvernement connut les intentions du Parlement, le décret du 30 décembre 1915 reporta du 1^{er} janvier au 1^{er} mars 1916, le point de

départ des délais (1). Les contribuables eurent donc la faculté de souscrire leur déclaration jusqu'au 30 avril 1916. De même, l'article 4 de la loi du 31 mars 1917 a prolongé à titre exceptionnel jusqu'au 31 mai 1917, le délai général de déclaration en 1917 (2). Enfin la loi du 29 mars 1918 a prolongé jusqu'au 30 avril 1918 les délais pour produire les déclarations relatives à l'impôt général et aux impôts cédulaires de 1918 (3).

L'article 2 de la loi du 23 février 1917 modifia l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 en stipulant que les déclarations seraient reçues dans les trois premiers mois de chaque année, et non dans les deux premiers. C'est également dans les trois premiers mois de l'année que doivent être produits, jusqu'en 1923 compris, le bénéfice net (4), ou le chiffre d'affaires pour les exploitations réalisant plus de 50.000 francs d'affaires (5), en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; le chiffre d'affaires, pour la taxe spéciale (6) ; et le bénéfice en ce qui concerne la cédule des professions non commerciales (7).

(1) *J. O.* 31 décembre 1915, p. 9.678, Dalloz 1916, IV^e partie, p. 39.

(2) *J. O.* 1^{er} avril 1917, p. 2.558, Dalloz 1917, IV^e partie, p. 135.

(3) *J. O.* 30 mars 1918, p. 2.800, Dalloz 1920, IV^e partie, p. 250.

(4) Art. 4, loi du 31 juillet 1917. *J. O.* du 1^{er} août 1917, p. 5.975. Dalloz 1917, IV^e partie, p. 281.

(5) Art. 3, loi du 25 juin 1920, *J. O.* du 26 juin 1920, p. 8.990. Dalloz 1920, IV^e partie, p. 281.

(6) Art. 14, loi du 31 juillet 1917.

(7) Art. 33, loi du 31 juillet 1917.

Tous ces délais ont été ramenés à deux mois par la loi du 30 juin 1923 pour les déclarations à souscrire à dater de 1924 (1). Toutefois les personnes et sociétés imposées au titre des bénéfices industriels et commerciaux d'après leur bénéfice réel qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre, auront jusqu'au 31 mars pour souscrire leur déclaration (2).

Le législateur a compris que l'on pouvait réduire d'une façon générale les délais de déclaration aux deux premiers mois de l'année sans porter préjudice aux contribuables, car la plupart sont en mesure avant le 28 février de faire connaître leurs revenus de l'année précédente. Cette modification permettra d'émettre les rôles à une date plus rapprochée du premier janvier : ce sera un avantage non seulement pour le Trésor, mais encore pour les particuliers qui pourront échelonner leurs paiements sur un plus grand nombre de termes.

L'article 12 de la loi du 30 juin 1923 (3) a prévu un cas particulier de déclaration, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise, cas dans lequel l'impôt dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés doit être immédiatement établi. Dans un délai de dix jours, les contribuables sont

(1) Articles 3, 4, 5, 6, 7 et 8, *J. O.* 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

(2) Art. 4, loi du 30 juin 1923.

(3) *J. O.* du 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

tenus de faire parvenir aux contrôleurs des contributions directes les renseignements nécessaires (résumé de leur compte de profits et pertes ou montant de leur chiffre d'affaires) en vue de l'établissement de l'impôt. Le délai de dix jours dont il est question commence à courir : lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'un fonds de commerce, du jour où la vente ou la cession a été publiée dans un journal d'annonces légales ; lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'autres entreprises, du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris effectivement la direction des exploitations ; lorsqu'il s'agit de la cessation d'entreprises, du jour de la fermeture définitive des établissements.

La loi du 29 décembre 1915 (1), qui avait autorisé le Ministre des finances à proroger par décret les délais impartis en 1916 pour la déclaration à l'impôt général, prévoyait également que des délais supplémentaires seraient accordés aux contribuables, mobilisés ou non, qui se trouveraient empêchés, par suite d'un cas de force majeure, de souscrire la déclaration prévue par l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914. Dans les limites prescrites par la loi, le décret du 15 février 1916 accorda un délai supplémentaire prenant fin au plus tard trois mois après la date de la cessation des hostilités (2). Tout contribuable, mobilisé dans la zone des armées, ou dont

(1) *J. O.* 30 décembre 1915, p. 9.605, Dalloz 1916, IV^e partie, p. 251.

(2) *J. O.* 17 février 1916, p. 1.338, Dalloz 1917, IV^e partie, p. 39, note 3.

la résidence est située dans une localité envahie ou comprise dans la zone des opérations militaires, est, d'après l'article 2 du décret, présumé dans le cas de force majeure. Dans la suite, les décrets du 17 janvier 1917 (1), 17 janvier 1918 (2) et 15 février 1919 (3) furent pris, accordant les mêmes délais supplémentaires en ce qui concerne la production des déclarations relatives aux années 1917, 1918 et 1919. La date de cessation des hostilités ayant été fixée au 24 octobre 1919 par la loi du 23 octobre 1919 (4), les déclarations auraient dû être souscrites avant le 25 janvier 1920. Les lois du 9 mars 1920 (5) et du 29 juin 1920 (6) ont respectivement reporté ce délai au 31 mars 1920 et au 31 décembre 1920.

Aucun autre texte de loi n'est venu prolonger les délais de déclaration à produire par les mobilisés ; et ceux-ci ont dû souscrire, par conséquent, avant le 31 décembre 1920, leurs déclarations d'impôt général. Au contraire, pour ce qui concerne les contribuables des régions qui ont subi l'occupation ennemie, l'article 62 de la loi du 31 décembre 1920 (7) dispose que les délais

(1) *J. O.* du 18 janv. 1917, p. 569, Dalloz 1917, IV^e partie, p. 30.

(2) *J. O.* 22 janv. 1918, p. 811, Dalloz 1918, IV^e partie, p. 41.

(3) *J. O.* 23 fév. 1919, p. 1.991, Dalloz 1919, IV^e partie, p. 39.

(4) *J. O.* du 24 octobre 1919, p. 11.790, Dalloz 1919, IV^e partie, p. 305.

(5) *J. O.* 10 mars 1920, p. 3.938, Dalloz 1920, IV^e partie, p. 74.

(6) *J. O.* 30 juin 1920, p. 9.206, Dalloz 1923, IV^e partie, p. 79.

(7) *J. O.* du 1^{er} janvier 1921, p. 2.

supplémentaires déjà accordés par les lois fiscales pour toutes les déclarations autres que celles relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires seront prorogés jusqu'au 31 mars 1921. L'article 5 de la loi du 31 mars 1921 (1) a de nouveau prolongé ces délais jusqu'au 30 juin 1921, et l'article 4 de la loi du 16 juillet 1921 (2) jusqu'au 31 octobre 1921. En réalité, cette prorogation vise seulement les déclarations à souscrire pour les années 1919 à 1921, puisque, d'après l'interprétation donnée à l'article 4 de la loi du 16 juillet 1921, il ne doit pas être établi d'imposition pour les années 1916 à 1918 au nom des personnes qui ont subi l'occupation ennemie.

SECTION V

FORME DE LA DÉCLARATION

Il n'est prescrit aucune forme particulière pour la production de la déclaration. Cependant les contribuables assujettis à l'impôt général sur le revenu ont à leur disposition dans les mairies des formules comprenant divers cadres où sont indiqués tous les renseignements à fournir (3). Les personnes soumises à l'impôt général et à l'un des deux impôts cédulaires pour lesquels il est fait appel à la déclaration des intéressés, indiquent à la

(1) *J. O.* du 1^{er} avril 1921, p. 3.939.

(2) *J. O.* du 17 juillet 1921, p. 8.276. *Dalloz* 1921, IV^e partie, p. 301.

(3) Voir annexe n^o 1.

deuxième page de la formule leur bénéfice net ou leur chiffre d'affaires de l'année précédente, et ainsi remplissent leurs diverses obligations par une seule et même formalité.

Les contribuables astreints à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et non à l'impôt général, qui veulent être taxés d'après leur bénéfice réel doivent produire un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente. Ceux ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs peuvent se contenter d'indiquer ce dernier élément sous quelque forme que ce soit. Les déclarations sollicitées par le contrôleur et visant le chiffre d'affaires pour les commerçants et les industriels, le bénéfice pour les professions libérales, consistent dans l'indication de chiffres qui peuvent être inscrits sur la lettre même ayant servi de demande.

Le serment fiscal, l'obligation de souscrire une déclaration « sur l'honneur », autant de modalités qui ont été introduites dans quelques législations étrangères et dans un certain nombre de projets en France, n'ont pas trouvé leur place dans notre législation.

SECTION VI

CONTENU DE LA DÉCLARATION

En principe, le montant du chiffre d'affaires, les bénéfices ou revenus à déclarer, qu'il s'agisse des deux cédules ou de l'impôt général, sont tous ceux réalisés l'année précédente.

I. — Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Pour chaque cédule, et pour l'impôt général, il doit être établi une cote unique. Le commerçant doit par conséquent déclarer le bénéfice net ou le chiffre d'affaires se rapportant à toutes ses entreprises. Le principe contraire s'applique en matière de patente, où il est établi une cotisation distincte non seulement pour chaque exploitation, mais encore pour chaque indice d'exploitation, que permet de découvrir la méthode des signes extérieurs : usine, remise, dépendances, etc. Le principe de la cote unique s'applique d'ailleurs également en matière de bénéfices non commerciaux et d'impôt général sur le revenu, ce qui est possible parce qu'on demande au contribuable de faire connaître l'ensemble de ses bénéfices ou de ses revenus.

Au contraire, il existe une différence, au point de vue de l'origine des revenus, entre la cédule des bénéfices non commerciaux et l'impôt général, d'une part, et la cédule des bénéfices commerciaux, d'autre part. Dans les deux premiers cas, la déclaration doit contenir la totalité des revenus, qu'ils soient d'origine française ou étrangère. Au contraire, conformément à l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, les cotisations des contribuables possédant à la fois des exploitations et des établissements en France et hors de France sont établies seulement à raison des béné

fices afférents aux opérations effectuées en territoire français (1).

Le principe de l'annualité de la déclaration souffre une exception : les contribuables des régions envahies ou sinistrées ont eu la faculté de souscrire une déclaration globale de leurs revenus et bénéfices de 1919 et de ceux de 1920 (2), qu'il s'agisse des deux cédulas ou de l'impôt général. Sur le vu des déclarations, il doit être établi une cotisation distincte au titre de chacune des années 1920 et 1921 ; les bases des impositions sont obtenues en divisant en deux parts égales le revenu total déclaré de 1920 et 1921.

De même, le principe de l'imposition basée sur les revenus de l'année précédente souffre, dans certains cas, une exception en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Lorsqu'il est déclaré le chiffre d'affaires, c'est sans doute toujours celui de l'année précédente. Mais quand, au contraire, il est souscrit le bénéfice net, ce sont les bénéfices réalisés pendant l'année antérieure à celle de l'imposition ou pendant la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan si cette période ne coïncide pas avec l'année civile (3).

(1) Instruction du 30 mars 1918, art. 40. Réponse du Ministre des finances à de nombreuses questions écrites, notamment à celle posée par M. Garnier, sénateur n° 5314. *J. O.* du 13 octobre 1922. Débats, Sénat, p. 1206.

(2) § 7 de l'article 4 de la loi du 16 juillet 1921.

(3) Article 2 de la loi du 31 juillet 1917. Réponse du Ministre

L'application de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 a abouti aux résultats suivants : les personnes ou sociétés ayant opté en 1918 pour leur imposition d'après le bénéfice réel ont dû déclarer les bénéfices ressortant de la période 1^{er} avril 1916-31 mars 1917, si tel a été leur exercice commercial. De même, une personne ayant entrepris un commerce le 1^{er} avril 1921 et clôturant son exercice le 31 mars 1922 sera imposable, pour la première fois, si elle demande à être taxée sur le bénéfice net, en 1923 seulement, sur les résultats du premier exercice.

Les mêmes principes s'appliqueront en matière d'impôt général sur le revenu, puisque, conformément à l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 complétant l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, « en ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial » (1). Au contraire, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux est toujours déterminé d'après les bénéfices réalisés durant le cours de l'année précédente.

Les industriels et les commerçants, à l'exception des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions ainsi que des assujettis à la contribution extra-

des finances à une question écrite posée par M. Peyroux, n° 12.139. *J. O.* du 8 mars 1922. Débats, Ch. des députés, p. 674.

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Clément Villeneau, n° 18.168. *J. O.* du 4 août 1923, Débats, Ch. des dép., p. 3.469.

ordinaire sur les bénéfices de guerre, (1) ont le droit d'opter pour leur imposition d'après le bénéfice réel ou d'après le chiffre d'affaires. On a pu toutefois se demander si un contribuable imposé à la contribution sur les bénéfices de guerre pour la sixième période, c'est-à-dire pour la période allant du 1^{er} janvier au 30 juin 1920, pouvait déclarer en 1921 à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, le bénéfice net réalisé durant les six premiers mois de 1920 et le chiffre d'affaires du deuxième semestre de 1920. Il résulte des réponses données à diverses questions posées au Ministre des finances que l'imposition doit être établie d'après la totalité du bénéfice net de l'année 1920 ; dans le cas où le contribuable clôt son exercice le 30 juin, l'imposition sera établie sur les résultats du bilan dressé le 30 juin 1920 (2).

Lorsqu'un commerçant opte pour la déclaration de son bénéfice net réel, il doit, dans sa déclaration, faire ressortir l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé son entreprise durant l'année ou l'exercice antérieur (3).

Les recettes s'entendent de toutes les sommes reçues et créances acquises pour prix des marchandises vendues ou des services prêtés (4).

(1) Article 4, loi du 31 juillet 1917.

(2) Questions posées par M. Catalogne, nos 4.888 et 4.889. *J. O.* du 1^{er} mars 1922. Débats, Sénat, p. 165 ; par M. Charles Leboucq, nos 13.037. *J. O.* du 31 mai 1922, et 13.038, *J. O.* du 23 mai 1922, Débats, Ch. des députés, p. 1.629 et 1.530.

(3) Instruction du 30 mars 1918, article 9.

(4) Instruction du 30 mars 1918, article 10.

Les frais et charges comprennent toutes les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'exploitation (1).

Dans la pratique, l'examen du compte d'exploitation permet à un commerçant ou à un industriel de connaître le produit brut de son entreprise. Ce produit brut est la différence entre les éléments suivants : d'une part, les ventes de l'exercice et le stock à la fin de l'exercice ; d'autre part, le stock au début de l'exercice et les achats de l'exercice et frais de fabrication ou dépenses diverses inscrits dans le compte marchandises.

Pour établir le bénéfice net, il suffira de déduire du produit brut les frais généraux de l'exploitation : loyer des locaux professionnels et du matériel ; impôts afférents à l'entreprise ; assurances à l'occasion du commerce ; dépenses d'entretien du matériel et du mobilier ; frais de bureau, de chauffage, d'éclairage, de téléphone ; salaires des ouvriers et employés ; agios, escomptes et frais de banque ; intérêts payés à des tiers ; commissions, courtages, participations ; amortissements ; etc.

L'examen de chacune des rubriques du tableau des frais généraux entraînerait des observations intéressantes dont il doit être tenu compte dans la déclaration à souscrire. Nous nous contenterons de signaler les plus importantes.

En principe, les impôts afférents à l'entreprise qui sont à déduire sont ceux effectivement payés durant l'exer-

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 11.

cice antérieur. Cependant les personnes qui ont été assujetties à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre doivent seulement déclarer la partie des bénéfices qui leur reste acquise après que la contribution extraordinaire a été prélevée, bien que cette dernière taxe n'ait pu être établie et par conséquent acquittée durant l'exercice antérieur. C'est que dans ce cas l'Etat est intervenu comme un véritable associé prélevant une part qui a pu atteindre jusqu'à 80 p. 100 du bénéfice, et même plus s'il y a eu application de pénalité ; il est juste que le contribuable soit seulement imposé sur le bénéfice qui lui reste acquis.

D'autre part, le législateur a entendu assujettir à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession ; aussi le commerçant ou l'industriel ne devra pas considérer comme charges à déduire : les prélèvements effectués pour dépenses personnelles ou dépenses de maison, les remboursements de créances, les dons à des œuvres de bienfaisance, les réserves.

Enfin tous les bénéfices doivent être déclarés, qu'ils proviennent de l'activité personnelle du contribuable de la mise en valeur de ses capitaux ou du résultat de ses spéculations. C'est d'ailleurs à raison du caractère mixte de ces profits que la loi leur applique un taux d'impôt intermédiaire entre celui qui frappe les revenus des capitaux et celui qui atteint les revenus du travail (1).

(1) 8 au lieu de 6 et 10 p. 100.

Pour l'application de ce principe, le contribuable qui souscrit une déclaration sera fréquemment obligé de faire subir des rectifications aux divers postes du tableau des frais généraux tels qu'ils sont établis dans les usages du commerce : ainsi les salaires des ouvriers et des employés peuvent seuls être retranchés du bénéfice imposable, et non les prélèvements effectués par l'exploitant pour la rémunération de son travail personnel (1). Au début de l'application de la loi du 31 juillet 1917, l'Administration des Contributions directes estimait, conformément à la jurisprudence de la Commission supérieure en matière de bénéfices de guerre, que le salaire servi par un exploitant à sa femme devait être compris dans le produit net de l'entreprise. Mais le Conseil d'Etat s'est prononcé en sens contraire dans l'arrêt déjà cité du 30 mai 1919 ; aussi il est actuellement admis que les appointements attribués par un commerçant à sa femme peuvent être considérés comme charges de l'exploitation, s'ils sont effectivement versés à l'intéressée, et si cette dernière tient réellement la place d'une employée (2). De même, il a toujours pu être déduit du bénéfice imposable, sous réserve des mêmes conditions à remplir, les allocations attribuées en rémunération de leur travail,

(1) Voir notamment les arrêts du Conseil d'Etat, rendus en matière de bénéfices de guerre, des 30 mai 1919, 16 janvier et 25 juin 1920, Dalloz 1920, III^e partie, p. 41.

(2) Réponse du Ministre des finances à la question écrite posée par M. Henri Aiguier, n^o 12.037, J. O. du 22 février 1922, Débats, Ch. des dép., p. 482.

à un enfant ou à un proche parent de l'exploitant (1).

En vertu du même principe, les intérêts payés à des tiers peuvent seuls être déduits du bénéfice imposable, comme nous l'avons indiqué, à l'exclusion de l'intérêt alloué au capital appartenant à l'exploitant qui est engagé dans l'entreprise.

De même, lorsque les immeubles affectés à une entreprise industrielle ou commerciale n'appartiennent pas à l'exploitant, il est juste de faire rentrer dans les frais généraux le loyer payé à des tiers. Si, au contraire, ces immeubles sont la propriété de l'exploitant, le capital qu'ils représentent se trouve engagé dans l'entreprise et la part du bénéfice net qui le rémunère devrait théoriquement rester comprise dans la base d'imposition aussi bien que l'intérêt des autres capitaux appartenant à l'exploitant. Mais l'application stricte du principe aboutirait à une conclusion injuste ; les revenus de ces immeubles seraient assujettis à deux impôts : l'impôt foncier, d'une part, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, d'autre part. Aussi l'exploitant est-il en droit, dans la détermination du bénéfice net à déclarer, de tenir compte de toutes les charges grevant les immeubles dont il est propriétaire, et de retrancher du bénéfice le revenu net imposable à la contribution foncière.

De même, pour éviter une double imposition sur les mêmes revenus, il y a lieu de faire abstraction, dans le

(1) Voir réponse précédemment citée à la question posée par M. Henri Aiguier.

calcul du bénéfice net à déclarer, des revenus de valeurs mobilières figurant dans l'actif de l'entreprise puisque ces revenus ont déjà été atteints par l'impôt perçu en vertu des lois du 29 juin 1872, du 29 mars 1914, du 31 juillet 1917 et du 25 juin 1920. La déduction doit s'étendre au revenu des rentes et autres valeurs émises par l'Etat français, bien qu'exempté de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en raison de l'immunité spéciale dont jouit cette catégorie de revenus (1).

S'il est souscrit la déclaration du chiffre d'affaires, il faut tenir compte que ce dernier « est constitué pour tous industriels, négociants et marchands vendant des marchandises fabriquées ou achetées par le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées, et, pour tous autres industriels et commerçants par le montant total des rémunérations acquises pour prix des opérations que comporte l'exercice de la profession » (2). Toutefois, il a été admis que le chiffre d'affaires retenu pour la liquidation de l'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 pouvait être également adopté pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'impôt sur le chiffre d'affaires étant dû seulement à raison des ventes dont le prix a été effectivement encaissé, il s'ensuit que, pour la détermination du chiffre d'affaires servant de base à l'impôt cédulaire, les redevables sont autorisés à

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 26.

(2) Instruction du 30 mars 1918, article 32.

ne faire également état que des ventes dont le paiement a été effectué (1).

Il doit être indiqué le chiffre d'affaires seul ; il n'est pas nécessaire de mentionner le coefficient que l'on croit devoir être appliqué pour déterminer le bénéfice.

Depuis la création par la loi du 25 juin 1920 de la taxe sur le chiffre d'affaires, certains commerçants se demandaient s'ils devaient déclarer le chiffre d'affaires de l'année précédente, déduction faite de la somme payée au titre de la nouvelle taxe. En réalité, ils ne doivent pas retrancher cette dernière somme, car le coefficient à appliquer sera déterminé de manière à tenir compte de toutes les charges de l'entreprise pour faire ressortir un bénéfice forfaitaire. Au contraire, lorsqu'il est déclaré le bénéfice réel, ce dernier doit être déterminé sous déduction de toutes les charges qui grèvent l'entreprise, notamment des impôts, parmi lesquels la taxe sur le chiffre d'affaires (2).

Qu'ils aient souscrit leur bénéfice net ou leur chiffre d'affaires, les commerçants ou industriels auront intérêt à joindre à leur déclaration l'indication de leurs charges de famille, s'ils veulent bénéficier des réductions sur le

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Ernest Macarez, n° 17.230. *J. O.* du 9 mai 1923, Débats, Ch. des dép. p. 1.805.

(2) Réponse du Ministre des finances à des questions écrites posées par M. Drivet, n° 4.836. *J. O.* du 25 janvier 1922, Débats, Sénat, p. 30 ; par M. Raoul Anglès, n° 13.756. *J. O.* du 17 juin 1922, Débats, Ch. des députés, p. 1.875.

montant de l'impôt auxquelles ils ont droit (1). Ces renseignements pourront être fournis sur les déclarations modèle n° 1 bis (2).

De 1918 à 1923, lorsqu'il était souscrit une déclaration par un gérant au nom d'une société en nom collectif ou au nom d'une société en commandite simple, il n'y avait pas lieu de faire connaître les charges de famille des associés, parce qu'aucune réduction ne pouvait être accordée au titre de charges de famille sur la cotisation établie à la cédula. En effet, en vertu de l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt cédulaire figurait au nom de la société ; d'autre part, les contribuables ne peuvent obtenir de dégrèvements à raison de leurs charges de famille que sur les impôts auxquels ils sont personnellement assujettis, conformément à l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917.

A partir de 1924, dans les sociétés en nom collectif,

(1) Se reporter à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 pour savoir qui peut être considéré à charge, voir page 133, note 1 ; en vertu de l'art. 52 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'art. 5 de la loi du 25 juin 1920, si le revenu net total, tel qu'il doit être envisagé pour l'établissement de l'impôt général, défalcation faite des déductions pour situation et charges de famille, ne dépasse pas la somme de 10.000 francs, la réduction est de 7.50 % pour chacune des deux premières personnes ; 15 % pour chacune des autres à partir de la troisième ; si le revenu est supérieur à 10.000 francs, la réduction est de 5 % pour chacune des trois premières personnes ; 10 % pour chacune des autres à partir de la 4^e, avec un maximum de 300 francs par personne.

(2) Voir annexe n° II.

chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices, et pour le surplus au nom de la société (1). Associés et commandités auront donc droit aux réductions pour charges de famille et devront par suite les déclarer.

II. — *Impôt sur les bénéfices non commerciaux*

Conformément aux principes admis d'une façon générale en matière d'impôts cédulaires, ce sont les bénéfices réalisés durant le cours de l'année précédente qui doivent être déclarés pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Ces bénéfices sont imposables, qu'ils aient été réalisés en France ou à l'étranger, à la seule condition que l'assujetti soit domicilié en France le 1^{er} janvier d'une année déterminée.

Le principe d'établissement d'une cote unique pour tous les bénéfices réalisés donne lieu à une interprétation originale de la part de l'Administration des Contributions directes, lorsque les revenus professionnels d'un contribuable proviennent de sources différentes. Ainsi un médecin, en outre des honoraires perçus pour les consultations qu'il donne dans son cabinet ou à domicile,

(1) Article 11 de la loi du 30 juin 1923, J. O. du 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

reçoit par exemple un traitement au titre de médecin de l'état civil ou de médecin appointé par une société. Il semblerait qu'il doive être établi deux cotes, l'une au titre de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, l'autre au titre de l'impôt sur les traitements. Il sera au contraire établi une cote unique pour l'ensemble des bénéfices retirés de l'exercice de la profession ; et, par conséquent, la déclaration de l'assujetti devra comprendre la totalité des bénéfices réalisés. L'Administration fait reposer son interprétation sur cette considération que l'intention du législateur semble avoir été de n'accorder qu'une seule fois au même contribuable le bénéfice des abattements à la base. Au contraire, cette règle n'est pas susceptible de recevoir son application lorsque les occupations professionnelles des intéressés sont de nature essentiellement différente, en particulier s'il s'agit d'un salarié exerçant une profession commerciale (1).

Conformément à l'article 30 de la loi du 31 juillet 1917, le bénéfice net à déclarer est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Certaines personnes imposées à la cédule des bénéfices non commerciaux ont pu être assujetties à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ; comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux, seule a dû être déclarée la

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Flayelle, n° 12.135. J. O. du 1^{er} mars 1922. Débats Ch. des dép., p. 579.

partie des bénéfices qui est restée acquise après que la contribution extraordinaire a été prélevée pour une période déterminée.

« Les dépenses déductibles sont de nature très variable suivant la profession ou exploitation envisagée. Parmi celles dont il y a lieu de faire état le plus fréquemment, on peut citer : le loyer des locaux spécialement affectés à l'exercice de la profession ; les frais d'entretien, d'éclairage et de chauffage de ces locaux ; la rémunération des employés, aides ou collaborateurs ; les frais de bureau, de déplacement, d'encaissement des notes d'honoraires ou factures, etc.

Par contre, la déduction du loyer des appartements particuliers, des frais de maison, des gages de la domesticité privée et de toutes dépenses d'ordre personnel ne serait pas justifiée » (1).

Comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux, les personnes assujetties à la cédule des bénéfices non commerciaux devront déclarer leurs charges de famille pour bénéficier des réductions d'impôt prévues par la loi. Il pourra être fait usage des formules n° 1 bis (2). Il est appliqué les mêmes taux pour toutes les cédules (3).

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 126.

(2) Voir annexe n° II.

(3) Voir page 133 note 1, et page 126 note 1.

III. — *Impôt général sur le revenu*

Tels sont les éléments que devront contenir les déclarations souscrites par les personnes assujetties soit à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, soit à la cédule des bénéfices non commerciaux, et non à l'impôt général. Un contribuable soumis à l'impôt général, qu'il soit ou non imposable en même temps à l'une ou l'autre des deux cédules précédemment étudiées, aura un plus grand nombre de renseignements à fournir. Cela s'explique puisque l'impôt général revêt un caractère essentiellement personnel et même familial, et puisqu'il doit atteindre l'ensemble des revenus. La tâche sera facilitée si on se procure une formule de déclaration modèle n° 1 mise gratuitement à la disposition du public dans les mairies (1). Il suffira de consigner dans les divers cadres les renseignements que l'on est tenu de fournir.

La première page de la formule-déclaration est divisée en trois paragraphes concernant l'état civil des assujettis. Dans le paragraphe I, doivent être indiqués le nom, les prénoms, l'adresse et la profession ou qualité du contribuable : si ce dernier a plusieurs habitations, il indique la principale ; s'il a changé de domicile depuis l'année précédente, il fait connaître son ancienne adresse. Ces mesures ont pour but d'éviter une double imposition, dans le premier cas en deux endroits où le contribuable réside à tour de rôle ; dans le deuxième, au nouveau

(1) Voir annexe n° I.

domicile et à l'ancien, car, comme nous le verrons, une déclaration non renouvelée est considérée comme maintenue. L'indication de l'ancienne adresse permet au contrôleur chargé d'établir l'imposition de demander le dossier de l'intéressé à son collègue du lieu où l'imposition a été établie l'année précédente ; ainsi les cotisations seront régulièrement calculées à l'aide des renseignements figurant déjà dans le dossier, et elles ne seront pas établies deux fois.

S'il est chef d'entreprise, le contribuable doit faire connaître la nature et le siège de son exploitation ; s'il est membre d'une société en nom collectif, ou d'une société en commandite simple, il doit indiquer la raison sociale et le siège de la société : ces renseignements sont nécessaires pour permettre d'effectuer un rapprochement entre le bénéfice déclaré à l'impôt général, au domicile du contribuable, et celui ayant servi de base à l'établissement de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, ce dernier étant établi au siège de la direction de l'entreprise ou des diverses entreprises exploitées par l'intéressé ou la société. Si le déclarant est employé d'une administration publique ou d'une entreprise privée, il doit indiquer la nature de son emploi et l'administration ou l'entreprise qui l'occupe ; ce renseignement est encore utile pour permettre le rapprochement du traitement ou du salaire déclaré à l'impôt général et du traitement ou salaire déclaré par l'employeur, en vue de l'assiette de l'impôt sur les traitements et salaires. Si le contribuable exerce une profession non commerciale, il est invité à

faire connaître la nature de sa profession et le lieu où il exerce : c'est encore dans l'intérêt du déclarant que ce renseignement est demandé ; en effet, un architecte, un notaire, par exemple, peuvent avoir leur bureau ou leur étude dans une localité ou dans une rue autre que celle de leur domicile. Or, contrairement à ce qui se passe en matière de bénéfices industriels et commerciaux, les impositions à la cédule des bénéfices non commerciaux et à l'impôt général doivent être toutes deux établies au lieu du domicile. Sous le régime institué par la loi du 15 juillet 1914, lorsque le contribuable souscrivait une déclaration spontanément, il pouvait donner tous les renseignements concernant sa profession, mais il pouvait se dispenser de les fournir. Toutefois, si après réception de l'avis du contrôleur, il entendait user de la faculté qui lui était laissée de souscrire sa déclaration dans le délai d'un mois, il devait dans ce cas, obligatoirement, donner les renseignements relatifs à sa profession. Cette mesure était nécessaire pour permettre la vérification de la déclaration, et, le cas échéant, la substitution du chiffre du revenu déclaré au chiffre du revenu taxé d'office. Par suite du caractère obligatoire et spontané donné à la déclaration (1), c'est obligatoirement, et non à titre facultatif, que les renseignements relatifs à la profession exercée doivent être fournis (2).

(1) Article 5 de la loi du 30 décembre 1916 modifiant l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914.

(2) Article 3 du décret du 15 janvier 1916 modifié par le décret du 17 janvier 1917.

Le paragraphe II concerne la situation de famille du déclarant. Pour l'application de la loi du 15 juillet 1914, il suffisait de connaître la date et le lieu du mariage ainsi que les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à charge, avec la mention sommaire des motifs (lien de parenté, adoption) pour lesquels ces personnes devaient être considérées comme étant à charge (1). Les renseignements relatifs aux charges de famille peuvent être donnés sur une formule spéciale, modèle n° 1 *bis*, (2) mise gratuitement à la disposition des intéressés dans les mairies. Grâce à ces renseignements, le contribuable s'assurera, en premier lieu, le bénéfice des déductions à la base auxquelles il peut avoir droit ; (3) en deuxième lieu, le bénéfice des réductions

(1) En vertu de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, peuvent être considérés comme à charge :

1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ; toutefois cet âge est abaissé à soixante ans à l'égard des femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille et à leur charge exclusive ;

2° Les descendants ou enfants recueillis, s'ils sont âgés de moins de vingt et un ans ou infirmes.

(2) Voir annexe n° II.

(3) Conformément aux règles tracées par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 8 de la loi du 30 mars 1923, et par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, un contribuable marié n'est imposable que si ses revenus de l'année précédente ont excédé 10.000 francs ; il a droit en outre à une déduction supplémentaire de 1.500 francs, pour cha-

pour charges de famille accordées sur le montant de l'impôt (1).

La loi du 25 juin 1920, par son article 9, a accentué la mise en application du principe : à chacun selon ses forces. Elle prévoit une majoration de 25 p. 100 sur l'impôt établi au nom d'un contribuable célibataire ou divorcé, âgé de plus de 30 ans, n'ayant personne à sa charge. Une majoration de 10 p. 100 est également encourue par le contribuable âgé de plus de 30 ans, marié depuis deux ans au premier janvier de l'année de l'imposition, lorsque, à la même date, il n'a pas d'enfants et n'a aucune personne à sa charge. Ces dispositions ne sont pas applicables aux contribuables titulaires d'une pension prévue par la loi du 31 mars 1919 pour une invalidité de 40 p. 100 et au-dessus, ni à ceux dont tous les enfants sont morts à la guerre ; l'Administration des Contributions directes interprète ce dernier terme d'une façon très large en le considérant comme synonyme de campagne quelconque. Grâce à la contexture du paragraphe II dans les nouvelles formules, le déclarant peut

que personne à charge autre qu'un enfant mineur ; de 2.000 francs par enfant mineur, et par personne à charge au-dessus de cinq.

(1) Article 15 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 8 de la loi du 25 juin 1920 : si le revenu net total, déduction faite des déductions prévues à l'article 12, n'est pas supérieur à 10.000 francs, 7.50 p. 100 pour chacune des deux premières personnes, 15 p. 100 pour chacune des autres à partir de la troisième ; si le revenu est supérieur à 10.000 francs, 5 p. 100 pour chacune des trois premières personnes ; 10 p. 100 pour chacune des autres à partir de la quatrième, avec un maximum de 2.000 francs par personne.

fournir, en répondant aux questions posées, tous les renseignements utiles pour déterminer si les majorations doivent ou non être appliquées. Obligée de poser des questions indiscrètes, l'Administration s'efforce de les présenter sous la forme la moins vexatoire : ainsi une personne âgée de plus de 30 ans sera dispensée de faire connaître son âge ; il lui suffira de ne pas répondre à cette question : « Si vous êtes célibataire, marié sans enfant ou divorcé, et si, au 1^{er} janvier de la présente année, vous aviez moins de 30 ans, indiquez la date et le lieu de votre naissance. »

Le déclarant doit indiquer au paragraphe III les membres de sa famille dont il entend ne pas totaliser les revenus avec les siens pour l'établissement de l'impôt. Il ne peut y faire figurer sa femme que si elle est séparée de biens et ne vit pas avec lui. Il ne peut pas y comprendre les personnes qu'il a inscrites au paragraphe II comme étant à sa charge. Parfois, le contribuable a intérêt à ajouter aux siens les revenus personnels de tel membre de sa famille, afin d'obtenir la déduction à la base et la réduction sur le montant de l'impôt auxquelles il a droit ; il fait alors figurer cette personne au paragraphe II. Dans d'autres cas, il est plus avantageux de demander une imposition distincte pour le membre de la famille ayant des revenus personnels, sous réserve naturellement pour le chef de famille de ne pas solliciter d'atténuation d'impôt qu'il est seulement possible d'obtenir si on ajoute aux siens les revenus de la personne donnant droit à déduction et réduction. C'est dans ces derniers cas que

le contribuable a intérêt à remplir le cadre relatif au paragraphe III. D'après l'interprétation administrative, les redevables, qui désirent ne pas comprendre dans leur revenu global les revenus personnels de certains membres de leur famille, doivent réclamer le bénéfice de cette disposition dans leur déclaration; ils ne sauraient présenter une pareille demande par voie de réclamation (1). D'ailleurs, le déclarant n'a pas à faire connaître le montant des revenus de la personne pour laquelle il demande une imposition distincte.

Le contribuable doit ensuite indiquer au paragraphe IV les revenus dont il a eu la disposition pendant l'année immédiatement antérieure à celle de l'imposition, que ces revenus aient ou non leur origine en France.

L'impôt général est un impôt destiné à atteindre le contribuable en considération de l'ensemble de ses facultés. En principe, les revenus qui ont donné lieu chacun à l'établissement d'un impôt cédulaire doivent donc être récapitulés, afin de faire ressortir la situation de fortune de l'assujetti. Toutefois les revenus non imposés cédulairement, en raison des abattements à la base, n'en doivent pas moins être déclarés au titre de l'impôt général.

D'autre part, l'impôt général étant établi, conformément à l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, d'après le montant total des revenus dont le contribuable a effecti-

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Henri Avril, n° 16.280. *J. O.* du 17 avril 1923, Débats, Ch. des dép., p. 1.744.

vement disposé pendant l'année immédiatement antérieure à celle de l'imposition, les sommes perçues par exemple en 1923 au titre d'années antérieures seraient en principe susceptibles d'être déclarées en totalité pour l'assiette de l'impôt de 1924. Il fut d'ailleurs ainsi procédé durant les premières années d'application de la loi. Dans la suite, il a été admis que les revenus dont le contribuable n'a pu avoir la libre disposition en raison des circonstances exceptionnelles créées par la guerre, pourraient être rapportés, en vue de l'assiette de l'impôt, aux années qu'ils concernent effectivement (1).

En raison du caractère familial de l'impôt, le contribuable doit faire connaître, outre ses revenus personnels, ceux de sa femme, à moins que cette dernière ne soit séparée de biens et ne vive pas avec lui, et ceux des autres membres de sa famille habitant avec lui ou déclarés comme étant à sa charge, à l'exclusion des revenus des personnes pour lesquelles une imposition distincte a été demandée. Il peut se présenter une difficulté lorsque le chef de famille qui souscrit une déclaration s'est marié dans le cours de l'année précédente. Il semble qu'il devrait déclarer outre ses revenus personnels de l'année antérieure, les seuls revenus de sa femme qu'il a perçus au titre de chef de famille, c'est-à-dire du 1^{er} juillet

(1) Voir notamment les réponses du Ministre des finances à des questions écrites posées par M. Oudin, n° 11.123. *J. O.* du 11 janvier 1922, Débats, Ch. des dép., p. 6, et par M. le marquis de Pomereu, n° 5.250. *J. O.* du 13 octobre 1922, Débats, Sénat, p. 1.204.

1923 au 31 décembre 1923, par exemple, s'il s'est marié le 1^{er} juillet 1923, et s'il produit sa déclaration pour l'année 1924. Mais d'après l'interprétation administrative il devra être déclaré la totalité des revenus perçus durant l'année antérieure, tant pour les revenus propres du mari que pour ceux de sa femme (1).

Comme nous l'avons vu (2), d'après l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, le contribuable souscrivant une déclaration spontanément pouvait se contenter de faire connaître le revenu total dont il avait disposé l'année précédente au titre de chef de famille : c'était une prime à la déclaration. Il n'était obligé d'indiquer la répartition par nature de revenus que lorsqu'il entendait faire substituer à la taxation d'office une déclaration souscrite après réception de l'avis du contrôleur. L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 a rendu la déclaration obligatoire ; par une conséquence logique, afin d'en assurer la vérification, l'indication détaillée des revenus par catégorie affecte le même caractère.

S'il se sert de la formule-déclaration, le contribuable aura seulement à faire connaître le montant de ses revenus de l'année précédente en face de chacune des huit catégories énumérées à la deuxième page, catégories déterminées par l'article premier du décret du 17 janvier 1917. Lorsqu'il s'agit de revenus donnant lieu à l'établis-

(1) Voir notamment la réponse du Ministre des finances à la question n° 10.203⁸ posée par M. Masson, J. O. du 16 novembre 1921. Débats, Ch. des dép., p. 4.030.

(2) p. 71.

sement d'un impôt cédulaire d'après le système forfaitaire, le contribuable peut déclarer ou le revenu servant de base à l'impôt de la cédula, ou le revenu réellement perçu l'année précédente. L'option du contribuable peut par conséquent s'exercer en ce qui concerne les revenus des propriétés foncières bâties et non bâties. Cependant, « lorsqu'il s'agit de revenus qui ne se perçoivent pas annuellement, mais seulement à intervalles périodiques de plusieurs années, tels les revenus de coupes de bois, par exemple, il serait inadmissible que le contribuable n'eût pas l'obligation de s'en tenir pendant la durée de chaque période au même mode d'évaluation » (1).

Actuellement, il y a, la plupart du temps, intérêt pour l'assujetti à déclarer le revenu forfaitaire reposant sur des évaluations d'avant-guerre. Toutefois, au revenu réel des propriétés bâties, tel qu'il sert de base à l'impôt foncier, il y a lieu d'ajouter le revenu des constructions nouvelles, des habitations à bon marché et des bâtiments ruraux, car les exemptions prévues en faveur de l'impôt foncier ne sauraient, à défaut de texte de loi, être étendues à l'impôt général.

Si, au contraire, il est souscrit le revenu réel, ce dernier est formé par l'excédent du produit brut sur les dépenses faites pour la réalisation et la conservation du revenu. En ce qui concerne les propriétés bâties, il y a donc lieu de déduire de la somme des loyers perçus l'année précédente, les frais de gestion, d'entretien et d'assu-

(1) Instruction du 30 mars 1918, art. 163.

rances réellement déboursés durant cette même année, ainsi que l'amortissement du capital immobilier. Quand un contribuable occupe une maison qui lui appartient, il doit comprendre dans son revenu brut le prix du loyer dont serait susceptible son immeuble dans le cas de location. Les principes énoncés pour la détermination des revenus des propriétés bâties s'appliquent pour la déclaration des revenus de propriétés non bâties.

Le contribuable est en outre tenu de faire connaître les revenus que lui ont procurés ses valeurs et ses capitaux mobiliers durant l'année précédente. Il faut entendre par là les arrérages de rentes ; les intérêts des obligations, des créances privilégiées, hypothécaires et chirographaires ainsi que des dépôts de sommes d'argent ; les dividendes perçus par les actionnaires. C'est en effet à la rubrique des revenus de valeurs et capitaux mobiliers que les membres des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions doivent faire figurer les dividendes qui leur ont été distribués.

Fréquemment, des contribuables n'indiquent pas dans leur déclaration les revenus des titres de rentes, obligations, bons de la défense nationale qu'ils ont perçus ; ils étendent à l'impôt général l'immunité qui est seulement prévue en faveur de l'impôt cédulaire sur les revenus des valeurs mobilières. Mais une pareille interprétation est fautive ; toutes les ressources doivent entrer en ligne de compte dans la détermination du revenu global (1).

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 166.

Le revenu net des valeurs et capitaux mobiliers à déclarer est obtenu en déduisant du revenu brut : les impôts annuels à la charge des possesseurs (taxe sur le revenu, droit de timbre, droit de transmission) ainsi que les dépenses de faible importance (frais de garde, d'encaissement, etc.) payées aux banques ou établissements de crédit.

Une controverse importante s'est engagée sur le point suivant : le titulaire d'un titre soumis à tirage, et qui se trouve être l'heureux bénéficiaire d'un lot, doit-il considérer ce dernier comme un capital ou comme un revenu. Dans le second cas, le contribuable devra faire figurer le montant total du lot dans la déclaration souscrite l'année après le tirage ; dans le premier, il aura seulement à faire connaître le revenu procuré par le capital encaissé. La thèse de l'Administration des Contributions directes était la suivante : le lot est constitué au moyen de prélèvements effectués par les établissements émetteurs sur une portion du revenu des fonds mêmes de l'emprunt. Ce revenu devrait être servi intégralement aux souscripteurs sous forme d'intérêts. Or, il est affecté à la constitution de lots. On se trouve donc en présence d'un revenu et non d'un capital. Par suite, le contribuable doit comprendre les lots gagnants dans sa déclaration.

Le titulaire d'une obligation du Crédit foncier ayant gagné un lot de 100.000 francs à un tirage du 22 juin 1916 fut imposé en 1917 d'après un revenu global de 97.420 francs dont 92.000 à raison de l'encaissement du

montant du lot. Il adressa une réclamation, et le Conseil de préfecture de la Somme, par un arrêté en date du 27 janvier 1920, estima que le lot devait être considéré comme un capital, et accorda décharge de l'imposition établie. Le Ministre des finances forma un recours contre l'arrêté du Conseil de préfecture. Dans l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 28 janvier 1921, il est dit que les lots « font partie intégrante des obligations remboursées et constituent, comme celles-ci, un capital mobilier qui ne saurait entrer en compte, en l'absence d'une disposition expresse de la loi, pour la détermination du revenu imposable. » D'autre part, il est constaté que l'impôt général sur le revenu est établi sur la personne et doit être calculé eu égard aux sommes recueillies à titre de revenus. Or, on ne peut considérer le lot comme le produit d'une accumulation d'intérêts réservés et, par suite, on ne peut lui donner le caractère d'un revenu imposable au sens de la loi.

Le Conseil d'Etat rejeta le recours du Ministre des finances et décida que le Conseil de préfecture de la Somme avait bien jugé en arrêtant que le lot ne devait pas entrer en ligne de compte pour l'établissement des revenus du contribuable en 1916 (1).

Conformément à cette importante décision de principe, un contribuable n'a pas à comprendre les lots gagnants dans la déclaration de ses revenus.

De même que pour les revenus fonciers, le contribu-

(1) Dalloz 1921. III^e partie, page 9.

ble peut indiquer comme bénéfices agricoles soit le revenu réel retiré de l'exploitation, soit le revenu forfaitaire (1). Quelle que soit l'option, il ne se présente aucune difficulté pour la déclaration du propriétaire exploitant lui-même ; le revenu forfaitaire est déterminé par l'application d'un coefficient variable avec la nature de culture et la région au revenu imposable forfaitaire servant de base à l'impôt foncier. Le revenu réel pourra être indiqué en bloc, sous la forme à la fois de revenu foncier et de bénéfice agricole, la ventilation entre les deux sources de revenus étant souvent difficile à effectuer. Dans le cas de ferme, le fermier peut opter entre le revenu retiré de l'exploitation et le revenu forfaitaire. La question est plus délicate dans le cas d'exploitation à portion de fruits : sans doute, l'impôt à la cédule des bénéfices agricoles est établi au nom du métayer seul de 1918 à 1923, et, à partir de 1924, si les deux parties ne font pas connaître leur commune intention qu'il en soit autrement, au nom du propriétaire, sauf son recours contre le métayer pour le remboursement de la fraction dudit impôt incombant à ce dernier, proportionnellement à sa participation dans les produits (2). Mais, en matière d'impôt général, en raison du caractère strictement personnel de cet impôt, il doit être déterminé la part respective du propriétaire et du métayer dans les bénéfices

(1) La façon de déterminer le revenu réel ou forfaitaire a été indiquée au début de la deuxième partie, pages 61 et 62.

(2) Article 19 de la loi du 31 juillet 1917, avec modifications de l'article 13 de la loi du 30 juin 1923.

agricoles. S'il est déclaré le bénéfice réel, il ne se présente pas de difficultés. Si, au contraire, « le bénéfice est évalué forfaitairement, il doit être alors divisé proportionnellement aux sommes correspondant, d'un côté, à la partie du produit total de la terre qui est recueillie par le métayer, et, de l'autre, à celle à laquelle a droit le propriétaire, diminuée de la valeur locative de la propriété » (1).

Il est à remarquer que le revenu attribué aux terrains réservés au pur agrément pour l'application de l'impôt sur les bénéfices agricoles, n'est fixé que pour servir de base de taxation et ne constitue pas un revenu effectif dont les propriétaires aient à tenir compte dans leurs déclarations relatives à l'impôt général (2).

Au contraire, il pourra arriver qu'une personne ne soit pas imposable à la cédule des bénéfices agricoles pour une année déterminée, 1923 par exemple, si, conformément à l'article 19 de la loi du 31 juillet 1917, elle a cessé d'exploiter au cours de l'année 1922, même si cette cessation est du 31 décembre 1922. Cette même personne n'en devra pas moins déclarer au titre de l'impôt général ses revenus retirés de l'exploitation agricole, car il faut envisager pour ce dernier impôt l'ensemble des revenus dont on a eu la disposition pendant l'année précédente, tandis que pour la cédule il faut tenir compte de la con-

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 167.

(2) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Raymond Leygues, n° 2.821. J. O. du 5 septembre 1919, Débats, Sénat, p. 1.340.

sistance des terres exploitées au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (1).

Si le contribuable est commerçant ou industriel, il doit faire connaître le profit retiré de son exploitation durant l'année précédente. Il fait figurer ce dernier à la rubrique « bénéfices industriels et commerciaux ». C'est d'ailleurs à la même rubrique que doivent être déclarées les parts échues aux membres des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple.

Le contribuable peut opter pour la taxation d'après son bénéfice net, ou pour une taxation forfaitaire en fonction de son chiffre d'affaires. Les remarques faites lorsqu'il a été traité de la déclaration à souscrire en vue de l'imposition à la cédula s'appliquent lorsqu'il s'agit de la déclaration à l'impôt général (2).

Il faut cependant remarquer qu'en matière d'impôt général, lorsque le contribuable demande une imposition d'après le chiffre d'affaires, il doit indiquer le coefficient qu'il croit devoir être appliqué pour faire ressortir le bénéfice taxable. Cette mention est nécessaire pour que l'élément bénéfice commercial ou industriel ressorte d'une façon précise, conformément à l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 (3). Nous avons vu au contraire que le

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Henri Avril, n° 16.643. *J. O.* du 7 avril 1923, Débats, Ch. des dép., p. 1.730.

(2) Voir page 118.

(3) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée

contribuable assujetti à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et non à l'impôt général est uniquement tenu de déclarer son chiffre d'affaires, sans indiquer le coefficient qu'il croit devoir être appliqué (1).

Si la personne qui souscrit une déclaration à l'impôt général est propriétaire ou concessionnaire de mines, elle doit faire connaître les bénéfices retirés de ses exploitations, à la catégorie intitulée : « bénéfices de l'exploitation minière ». Au contraire, les actionnaires des sociétés minières doivent faire figurer les dividendes qui leur ont été distribués à la catégorie : « revenus des valeurs et capitaux mobiliers ».

« Le bénéfice net provenant de l'exploitation d'une concession est celui que fait ressortir l'application des règles fixées pour la détermination, par voie d'évaluation administrative, du produit net servant de base à la redevance proportionnelle » (2).

La 7^e catégorie, inscrite dans la nomenclature de la formule-déclaration, au titre de laquelle un contribuable peut avoir à faire figurer une partie de ses revenus comprend, d'une part, les traitements publics et privés, les indemnités, émoluments et salaires : d'autre part, les pensions et rentes viagères.

En principe, toutes les sommes perçues au titre de traitements, indemnités, émoluments ou salaires doivent

par M. René Lefebvre (Nord), n° 7.743. J. O. du 8 avril 1921. Débats, Ch. des dép., p. 1.538.

(1) Voir page 125.

(2) Instruction du 30 mars 1918, art. 169.

être retenues, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont perçues : allocations fixes ou remises proportionnelles aux affaires traitées ; sommes versées à titre bénévole (gratifications, primes, pourboires) ou sommes destinées à couvrir des dépenses déterminées (indemnité de logement, de résidence, de cherté de vie, de frais de tournée) ; dotation des Pouvoirs publics ou jetons de présence. La valeur des avantages en nature dont on bénéficie (nourriture, logement, chauffage, éclairage) doit également être déclarée. Cependant ne sont pas imposables : les indemnités perçues à titre d'allocations familiales ou de sursalaire familial (1).

D'autre part, le revenu net doit seul être déclaré. Pour obtenir ce dernier, il faut déduire les retenues supportées et les versements effectués pour la constitution de pensions de retraite, ainsi que les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi (frais de bureau et de voyage, loyer de locaux exclusivement affectés au service, rétribution d'auxiliaires).

Les pensions et rentes viagères doivent être déclarées, qu'il s'agisse de pensions et rentes viagères constituées par des versements périodiques successifs ou servies bénévolement par des patrons à leurs employés à titre d'ancienneté de service ; ou qu'il s'agisse de rentes viagères constituées au moyen du versement d'un capital ou acquises par voie de donation ou de legs. Toutefois

(1) Art. 23 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'art. 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920 exonère de l'impôt les pensions servies en vertu de la loi du 31 mars 1919, modifiant la législation des pensions des armées de terre et de mer.

Enfin le contribuable qui a retiré des revenus de l'exercice d'une profession non commerciale doit faire figurer ces revenus à la rubrique : « bénéfices des professions non commerciales. » Il suffit de se reporter à ce qui a été dit dans l'étude du contenu de la cédule des bénéfices non commerciaux pour savoir en quoi doit consister la déclaration (1).

Le contribuable est invité sur la formule de déclaration à faire le total du paragraphe IV dans lequel il a fait figurer par catégories les revenus nets dont il a bénéficié durant l'année précédente.

Mais selon la vieille règle juridique : *Non sunt bona nisi deducto aere alieno*, il n'y a pas de véritable bien si l'on n'a pas déduit les dettes. Sans doute, il a déjà été tenu compte des dépenses qui grèvent spécialement chacune des sources de revenus. Il y a cependant lieu de déduire en outre du produit de toutes les sources de revenus les dépenses qui résultent des charges affectant le revenu global. Ce principe a été consacré par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 qui autorise la déduction : 1^o des intérêts des emprunts et dettes ; 2^o des arrérages de rentes payées à titre obligatoire ; 3^o de tous impôts directs et taxes assimilées ; 4^o des pertes résultant d'un

(1) Voir p. 127.

déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. La 3^e page de la formule de déclaration est destinée à recevoir ces diverses indications.

Les charges à déduire sont les charges de l'année antérieure à celle de l'imposition, et elles peuvent l'être, qu'elles soient d'origine française ou étrangère, conformément au principe adopté dans la détermination du revenu à déclarer.

Toutes les dettes, quelle que soit la forme sous laquelle elles ont été contractées et pourvu que leur réalité soit démontrée d'une façon certaine, sont susceptibles de motiver la déduction prévue par la loi. Cependant les chefs d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales ont dû tenir compte dans la détermination du bénéfice net de leurs exploitations des intérêts des capitaux empruntés et engagés dans leurs entreprises ; ils ne peuvent, par conséquent, sans commettre un double emploi, les retrancher à nouveau du total de leurs revenus.

Au contraire, puisque l'hypothèque peut être considérée comme une charge de l'immeuble qu'elle grève, il semble que les intérêts des créances hypothécaires doivent être retranchés du produit brut des propriétés immobilières. Cependant le décret du 17 janvier 1917, modifié par le décret du 15 décembre 1917, ne mentionne pas ces intérêts au nombre des dépenses dont le produit brut des propriétés foncières doit être diminué. C'est donc du total des revenus que ces intérêts devront être défalqués,

Il faut remarquer que les annuités d'une dette amortissable ne peuvent être déduites pour le tout. L'annuité comprend en effet le remboursement d'une fraction du capital et le paiement des intérêts. Seuls ces derniers peuvent venir en diminution dans le calcul du revenu général. La consultation des tables d'amortissement permet d'opérer la ventilation entre les deux éléments de l'annuité.

L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 autorise en outre la déduction « des arrérages de rentes payées à titre obligatoire. » L'Instruction du 30 mars 1918 interprète ce texte d'une façon très large en reconnaissant le caractère obligatoire non seulement à une décision judiciaire, mais encore à tout engagement librement consenti, à la condition que cet engagement découle d'un titre ou d'un ensemble de faits susceptibles de faire preuve (1). Conformément aux discussions parlementaires, peuvent être déduites les libéralités faites à des collectivités ou à des œuvres d'utilité publique en vertu d'engagements réguliers (2). Il en est de même des pensions alimentaires dont le caractère obligatoire est affirmé par les dispositions du Code civil. Au contraire, il ne peut être déduit une rente servie même à un membre de sa famille, sans engagement ou obligation légale dont le bénéficiaire puisse se prévaloir (3).

(1) Art. 173.

(2) Séance du 14 juillet 1914. *J. O. Débats, Sénat*, p. 1.027.

(3) Instruction du 30 mars 1918, art. 173.

Pour justifier la déduction des intérêts des emprunts et des dettes ainsi que des arrérages de rentes payées à titre obligatoire, le contribuable doit faire connaître le nom et le domicile du créancier ou crédi-rentier ; la nature et, le cas échéant, la date du titre constatant la créance. Si ce titre consiste en un acte authentique, il faut indiquer le nom et la résidence de l'officier public qui a dressé l'acte ; s'il résulte d'un jugement, il faut faire connaître la juridiction (cour ou tribunal) dont le jugement émane. Il doit enfin être déclaré le chiffre des intérêts ou arrérages annuels (1).

L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 autorisait la déduction « des autres impôts directs » acquittés par le contribuable. L'article 1^{er} de la loi du 23 février 1917 est venu le préciser et le compléter sur ce point en autorisant la déduction « de tous impôts directs et taxes assimilées » acquittés par le contribuable (2). Il faut entendre par là « toutes les contributions perçues par voie de rôles nominatifs au profit de l'Etat, des départements, des communes et des associations autorisées » (3).

Contrairement à ce qui pouvait être conclu des termes de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 avant les modifications apportées par l'article 1^{er} de la loi du 23 février 1917, on peut donc déduire l'impôt général sur le revenu afférent à l'année précédant celle de l'imposition. D'autre

(1) Instruction du 30 mars 1918, art. 181.

(2) *J. O.* du 25 février 1917, p. 1.499. *Dalloz* 1917, IV^e partie, p. 31.

(3) Instruction du 30 mars 1918, article 174,

part, puisque seules peuvent être admises en déduction les contributions perçues par voie de rôles nominatifs, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, recouvré par l'Administration de l'Enregistrement, ne peut être défalqué, pas plus que la taxe sur le chiffre d'affaires. D'ailleurs, cette distinction de perception par voie de rôle nominatif aboutit parfois à des conclusions étranges : ainsi dans les déclarations souscrites jusqu'en 1919 compris, il pouvait être déduit la taxe sur les voitures et chevaux, que l'élément imposable fût une voiture, un cheval ou une automobile, puisqu'il s'agissait de taxe assimilée perçue par voie de rôle. La loi du 25 juin 1920 ayant transformé en taxe indirecte à dater du 1^{er} juin 1920 la taxe sur les automobiles, seule a pu être déduite dans les déclarations souscrites en 1920 et les années suivantes la taxe sur les voitures et chevaux, perçue par l'Administration des Contributions directes, à l'exclusion de la taxe sur les automobiles perçue par l'Administration des Contributions indirectes (1).

D'après l'article 174 de l'Instruction du 30 mars 1918, même s'ils frappent spécialement les revenus de certaines catégories, les impôts ne doivent pas entrer en ligne de compte pour la détermination du revenu net de ces catégories particulières : ils doivent être retranchés de l'ensemble des revenus, c'est-à-dire figurer à la 3^e page de la formule-déclaration. Cependant, s'ils ont été déduits

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Gilbert Laurent, n° 13.213, J. O. du 23 mai 1922, Débats, Chambre, p. 1-531.

de la source particulière de revenus, pour qu'il soit établi une imposition régulière à la cédula, il faudra éviter de les faire figurer une deuxième fois au paragraphe des déductions pour l'ensemble des revenus. S'il a été souscrit une déclaration forfaitaire, il y a lieu de faire une distinction : s'agit-il de bénéfices industriels et commerciaux, d'après l'interprétation administrative, l'application du coefficient au chiffre d'affaires fait ressortir un bénéfice net, déduction opérée de tous frais et charges parmi lesquels sont compris notamment les impôts directs (contribution des patentes et impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux). Le commerçant ou l'industriel ne doit pas, par conséquent, faire figurer ces impôts au paragraphe des déductions pour l'impôt général. Au contraire, le revenu net qui sert de base à la contribution foncière correspond, d'après la législation en vigueur, à la valeur locative des immeubles uniquement diminuée de la somme représentant forfaitairement les frais de déperissement, d'entretien et de réparation, et non les frais d'impôts. Le propriétaire foncier peut, par suite, faire figurer au paragraphe des déductions la contribution foncière acquittée l'année précédente (1).

Conformément à l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, les seuls impôts pouvant être déduits sont ceux

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Henri Auriol, n° 7.925. *J. O.* du 8 avril 1921. Ch. des dép., Débats, p. 1.540

qui ont été acquittés par le contribuable l'année précédente. Ainsi, selon les régions, l'impôt des portes et fenêtres est acquitté par le propriétaire ou le locataire. C'est celui qui l'a effectivement payé qui peut le faire figurer dans sa déclaration à titre de déduction.

Le contribuable doit indiquer dans sa déclaration la nature de l'impôt, le lieu de l'imposition, l'article du rôle et le montant de la cotisation (1).

L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 permet encore au contribuable de déduire les pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. En effet, lorsque l'exploitation « n'a donné, pendant l'année qui a précédé celle de l'imposition, qu'un produit insuffisant pour couvrir les frais de l'exploitation, aucun bénéfice ne peut évidemment entrer, au titre de la catégorie correspondante, dans le décompte des revenus de l'exploitant. Mais celui-ci n'a pas été seulement privé du bénéfice que l'exercice de sa profession aurait pu lui procurer ; il a dû en réalité faire face à un excédent de charges et, s'il possède des revenus d'autres catégories, ses ressources annuelles, envisagées dans leur ensemble, se sont trouvées diminuées d'une somme égale au montant du déficit qu'il a éprouvé. Du résultat de l'addition de ses revenus de sources diverses, distinctement calculés par catégories, le contribuable est autorisé, dans ce cas, à retrancher, jusqu'à due concurrence, la perte que représente le déficit pro-

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 181.

fessionnel » (1). C'est l'application du principe d'après lequel en matière d'impôt général, il faut envisager non chaque source de revenus séparément, mais bien le revenu global.

La loi ne vise que les pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. L'Administration des Contributions directes étend le même droit « aux pertes subies dans l'exercice de toute profession non commerciale et à celles qui résulteraient, pour un propriétaire d'immeubles, de l'excédent des dépenses de réparation et d'entretien afférentes à des propriétés dont il ne se réserverait pas la jouissance sur les recettes provenant des loyers et fermages » (2).

Le contribuable doit désigner l'exploitation déficitaire; il doit également donner les éléments d'évaluation du déficit; il n'est pas nécessaire toutefois de produire dans la déclaration des détails circonstanciés, il suffit d'exposer très succinctement les causes du déficit et de mentionner, par exemple, l'importance respective du produit brut et des charges de l'entreprise pendant l'année antérieure; il faut enfin indiquer le montant du déficit.

La personne qui souscrit une déclaration fera ressortir son revenu net global en retranchant du total des revenus nets des diverses catégories les diverses charges qui doivent être déduites. Si l'on s'est servi de la formule de déclaration, cette récapitulation se fait à la quatrième page.

(1) Instruction du 30 mars 1918, article 175.

(2) Instruction du 30 mars 1918, article 175.

Lorsqu'une personne n'est pas imposable, elle n'est pas tenue de souscrire une déclaration. Cependant, elle peut avoir intérêt à indiquer sa situation de famille ; à faire connaître les personnes qui sont à sa charge et celles dont elle entend ne pas totaliser les revenus avec les siens ; à énumérer les diverses charges qui peuvent être déduites de l'ensemble des revenus. L'indication de ces divers renseignements donne la preuve qu'une personne n'est pas imposable alors que, de prime abord, elle paraît l'être. D'ailleurs, cette dernière n'est pas tenue de faire connaître le montant détaillé ni global de ses revenus. Elle peut se contenter de se déclarer « non imposable » ; sur la formule de déclaration, un espace est spécialement réservé à la 4^e page pour l'inscription de cette mention.

Le contribuable doit enfin attester par l'apposition de sa signature l'exactitude de sa déclaration.

SECTION VII

A QUI DOIT ÊTRE ADRESSÉE LA DÉCLARATION.

Les déclarations, qu'elles soient faites au titre de l'une des deux cédulas, bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices des professions non commerciales, ou au titre de l'impôt général, sont adressées au contrôleur du lieu où elles doivent être souscrites.

SECTION VIII

RENOUVELLEMENT DES DÉCLARATIONS.

Le commerçant et l'industriel sont tenus d'adresser chaque année le résumé du compte profits et pertes de l'exercice antérieur, ou de déclarer le chiffre d'affaires de l'année antérieure si ce dernier dépasse 50.000 francs et si, en fait, aucune déclaration n'a été souscrite au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires. De même, une personne ayant réalisé des bénéfices au titre des professions non commerciales doit les déclarer, au sens des articles 33 et 36 de la loi du 31 juillet 1917. Il arrive rarement, en effet, que le chiffre d'affaires ou le bénéfice de deux années consécutives s'élève exactement à la même somme.

Au contraire, les personnes dont les ressources consistent en traitements, en valeurs mobilières, ou en revenus des propriétés bâties ou non bâties évalués forfaitairement, peuvent avoir fréquemment les mêmes sommes à déclarer pendant plusieurs années de suite au titre de l'impôt général. Il a paru inutile de les astreindre à la formalité d'une déclaration contenant la reproduction d'éléments déjà fournis. Aussi le contribuable qui ne renouvelle pas sa déclaration est considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente (1). Quand, par suite, les revenus d'une personne augmentent ou dimi-

(1) Loi du 15 juillet 1914, article 16 § 6.

nuent, il doit être souscrit une nouvelle déclaration. Si une personne change de résidence, même si elle dispose de revenus identiques à ceux précédemment déclarés, elle doit faire connaître ce changement, dans le délai ouvert pour faire la déclaration annuelle, au contrôleur du lieu où doit être établie la nouvelle imposition (1).

SECTION IX

DU SECRET GARANTI AUX CONTRIBUABLES.

Un des principaux reproches adressés à un système fiscal basé sur la déclaration des revenus ou des bénéfices consiste dans la crainte de voir la situation pécuniaire de chacun divulguée au public. Pour calmer ces légitimes appréhensions, justifiées particulièrement en ce qui concerne les industriels, les commerçants et les titulaires de professions libérales, le législateur a garanti le secret aux contribuables, que les déclarations soient souscrites au titre de l'impôt général ou au titre des cédules (2).

Toute personne appelée, en raison de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux des nouveaux impôts est astreinte à cet égard au secret professionnel ; en cas de violation du secret, les contrevenants sont passibles des

(1) Article 5 du décret du 17 janvier 1917.

(2) Articles 22, 23 et 24 de la loi du 15 juillet 1914 ; art. 51 de la loi du 31 juillet 1917.

peines prévues par l'article 378 du Code pénal, c'est à dire d'un emprisonnement d'un à six mois et d'une amende de 100 à 500 francs.

Par suite, tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant les impôts sur les revenus doivent être transmis sous enveloppe fermée.

De même, les dispositions prises par les Directions des Contributions directes pour la confection des rôles et des avertissements ne permettent pas aux expéditionnaires chargés de ces divers travaux, de connaître les cotisations établies au nom d'un contribuable déterminé. En outre, contrairement à ce qui se passe en matière des anciennes contributions directes, les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits de rôle des impôts institués par les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917 qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

Enfin les réclamations concernant ces derniers impôts sont instruites par les agents de l'Administration seuls, à l'exclusion des autorités municipales ; et elles sont jugées en audience non publique.

SECTION X

VALEUR DE LA DÉCLARATION POUR LE CONTRIBUABLE.

En souscrivant leurs déclarations, les contribuables se mettent en règle avec la loi. D'autre part, dans le cas où les énonciations des déclarations ne sont pas admises

en totalité, la charge de la preuve incombe, comme nous le verrons, à l'Administration.

En revanche, à côté de ces précieux avantages, devait-on soutenir que les contribuables ne pouvaient discuter l'imposition établie d'après leurs déclarations, même dans le cas où ils auraient commis des erreurs dans la computation des revenus ou dans l'indication des charges à déduire ? Telle était la thèse soutenue par l'Administration des Contributions directes en matière d'impôt général : elle considérait les déclarations souscrites, ou non renouvelées, comme définitives à l'égard des contribuables. Le Conseil d'Etat a décidé, au contraire, que ces derniers peuvent revenir sur les énonciations des déclarations qu'ils ont librement souscrites, s'ils apportent toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de leur revenu ou de leur situation de famille (1).

Le contribuable ne peut, par suite, retirer que des avantages d'une déclaration régulièrement souscrite, et s'il a commis des erreurs involontaires, il pourra les réparer.

(1) Arrêt du 22 décembre 1922. Dalloz 1923, III^e partie, p. 15 ; arrêt du 16 février 1923, n^o 74.881 du Conseil d'Etat, *Bulletin des Contributions directes et du cadastre* 1923, p. 164.

CHAPITRE II

LE CONTROLE DES DECLARATIONS ; LA TAXATION D'OFFICE

Il ne suffit pas de savoir en quoi doivent consister les déclarations à souscrire. Ce sont toutes les conséquences engendrées par le principe de la déclaration qu'il faut connaître si l'on veut pouvoir émettre une juste appréciation sur le système élaboré en 1914 et 1917. Or, une phase importante dans l'établissement des nouveaux impôts consiste d'une part, dans le contrôle de la déclaration ; d'autre part, dans la taxation d'office, lorsque le contribuable n'a pas souscrit de déclaration. C'est précisément dans l'accomplissement de cette procédure que l'on peut trouver l'inquisition, des mesures vexatoires. Il est donc utile d'étudier quels sont les droits de contrôle ; quels sont les pouvoirs de l'Administration dans le cas de taxation d'office ; quelles sanctions sont encourues par le contribuable lorsqu'il a souscrit une fausse déclaration ou quand il s'est abstenu d'en souscrire une.

SECTION I

LE CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS.

En instituant la déclaration, le législateur s'est adressé à la conscience du contribuable pour lui demander quels ont été ses bénéfices ou ses revenus durant l'année antérieure. Mais ce serait accorder une trop grande confiance à la bonne foi d'un certain nombre de citoyens que d'accepter les déclarations sans contrôle aucun. La conception que se font beaucoup de personnes du devoir fiscal rend obligatoire l'institution de moyens de contrôle susceptibles de déjouer les fraudes. Si l'on ne veut pas que l'impôt soit improductif, il faut reconnaître aux agents chargés de la vérification des droits très étendus. Mais, dans ce cas, on encourt le reproche de porter atteinte à la liberté individuelle, au secret des affaires. Aussi la réglementation du droit de contrôle a-t-elle été l'objet de discussions très vives dans les Assemblées parlementaires.

Dans un certain nombre de projets qui tendaient à l'établissement d'impôts sur les revenus d'après la déclaration des contribuables, le contrôle était confié à des commissions composées d'agents des services financiers et de représentants des contribuables. L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 confie ces prérogatives au contrôleur des contributions directes.

§ 1. — *Etendue du droit de contrôle*

L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 contient les dispositions relatives au droit de contrôle en matière d'impôt général : il fut rendu applicable à la vérification en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et d'impôt sur les bénéfices non commerciaux par l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917.

Dans sa teneur primitive, il était ainsi libellé :

« Le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées, ainsi que de ceux qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués. Il n'a le droit d'exiger de l'intéressé la production d'aucun acte, livre ou document quelconque. »

On voit combien était limité le droit de contrôle. L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 substitua au texte cité les dispositions suivantes :

« Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des éclaircissements. »

Le nouveau texte légal ne contient donc plus aucune disposition limitative au sujet des éléments susceptibles d'être utilisés pour la vérification des déclarations. L'article 188 de l'Instruction du 30 mars 1918 prévoit par suite l'utilisation par le contrôleur de toutes les données

recueillies par cet agent dans l'exercice de ses fonctions. La disposition interdisant de demander la production d'aucun acte, livre ou document quelconque est également supprimée : les lois du 31 juillet 1917 et du 25 juin 1920 permettront, nous le verrons, de trouver des éléments de vérification dans les livres de comptabilité, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Enfin, il est conféré un droit nouveau : celui de demander des éclaircissements.

— I —

Les données qu'un contrôleur peut recueillir dans l'exercice de ses fonctions sont déjà importantes sous le régime institué par la loi du 15 juillet 1914, et surtout après la promulgation de la loi du 31 juillet 1917 : ce sont en premier lieu celles qui résultent des investigations effectuées en vue de la détermination des revenus servant de base aux impôts cédulaires : ainsi une déclaration de 7.000 francs de revenus apparaîtra insuffisante, à défaut de justifications, si celui qui l'a souscrite a des revenus fonciers évalués forfaitairement 8.000, ou s'il s'agit d'un ouvrier, au nom duquel l'employeur a déclaré un salaire de 8 ou 9.000 francs.

De même, peuvent être utilisés pour la vérification des déclarations les constatations opérées pour l'établissement des anciennes contributions supprimées pour le compte de l'Etat, et maintenues au profit des départements et des communes ; les éléments servant de base pour les taxes assimilées. La plupart du temps, ces renseignements per-

mettront d'évaluer les dépenses, non les recettes d'un contribuable. Ce sera, par conséquent, un contrôle au moyen des signes extérieurs : on pourra trouver anormal, par exemple, qu'une personne se déclare non imposable alors qu'elle dispose de somptueux attelages ou qu'elle occupe un beau logement servant de base à la contribution mobilière pour un loyer matriciel élevé.

D'autre part, l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, avant qu'il ne fût modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, et à plus forte raison depuis, ainsi que l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917 donnent aux contrôleurs le droit d'obtenir communication des renseignements recueillis par les différents services publics pour l'exécution des lois existantes. Parmi les bureaux des administrations publiques, ceux de l'Enregistrement offrent un champ de recherches très étendu : les actes de vente d'immeubles, les actes de cession de fonds de commerce, les contrats de mariage, les actes constatant des prêts d'argent, les déclarations de succession, les actes d'inventaires, les actes de partage, les jugements constituent autant de sources où peuvent être puisés des éléments de contrôle. Ainsi la déclaration négative d'un contribuable, au titre de l'impôt général, paraîtra suspecte, s'il acquiert un immeuble pour un prix supérieur à la base de déduction à laquelle lui donne droit sa situation de famille. De même, l'enregistrement des obligations et des quittances permettra de déterminer les périodes durant lesquelles telle personne a perçu des intérêts, telle autre les a versés. Plus tard, lors de la création

par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 de la taxe sur le chiffre d'affaires, les déclarations recueillies par les Administrations de l'Enregistrement, des Contributions indirectes, des Douanes ; les vérifications effectuées par les agents de ces Administrations furent autant d'éléments précieux à connaître et que le service des Contributions directes put se faire communiquer.

Dans la suite, le législateur a précisé l'étendue du droit de communication en spécifiant que le secret professionnel ne pourrait pas être opposé aux services des Contributions directes et de l'Enregistrement par les autres services publics : conformément à l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, « en aucun cas, les administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de services qu'elles détiennent.

Dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'Administration des finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt. »

D'autre part, l'article 11 de la loi du 31 décembre 1921

a prévu la communication par l'Administration des Postes et Télégraphes au service des Contributions directes des changements d'adresse dont elle a connaissance.

Enfin l'immatriculation sur les registres des tribunaux de commerce ou des tribunaux civils, à laquelle sont tenus les commerçants par la loi du 18 mars 1919, est un précieux moyen de contrôle pour l'établissement de la cédule des bénéfices commerciaux. Plus tard, la création de la carte de commerce pour les personnes qui, en raison de la nature de leurs opérations ne sont pas immatriculées, complétera les moyens de vérification (1).

On s'est demandé si, en vertu du droit de communication, l'Administration des Contributions directes pouvait prendre connaissance de documents détenus par les banques tels que comptes de dépôt, chèques, bordereaux de coupons. Il semble que oui, du moins en ce qui concerne les banques constituées sous la forme de sociétés anonymes ou de sociétés en commandite par actions. En effet, pour permettre le recouvrement des diverses taxes auxquelles sont assujetties les valeurs mobilières, l'article 22 de la loi du 23 août 1871 impose aux banques constituées en sociétés par actions l'obligation de représenter aux agents de l'Enregistrement « leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité. » Et, d'après la Cour de Cassation, le droit de communication porte « sur tous les documents ayant rapport à la comptabilité, soit principalement, soit

(1) Article 7 de la loi du 31 décembre 1921.

accessoirement » (1). Cependant, ni dans les lois qui régissent l'impôt général et les impôts cédulaires, ni dans les discussions parlementaires qui ont précédé le vote de ces textes législatifs, ni dans les décrets ou instructions élaborés après la promulgation de ces lois, il n'est parlé pour le contrôleur des contributions directes de la possibilité d'user de ce droit de communication reconnu en faveur d'une autre Administration. Toutefois le service des Contributions directes estime qu'il peut puiser dans l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, dont nous étudierons les dispositions plus loin, le droit d'exiger des banques la communication des comptes de dépôt (2). Pour parer aux dissimulations de revenus de valeurs mobilières qui se produisent d'autant plus fréquemment dans les déclarations d'impôt général qu'elles sont assurées d'une impunité à peu près certaine, M. de Lasteyrie, Ministre des finances, a inséré dans les articles 6 et 8 du projet de loi du budget général de 1923, des dispositions qui auraient obligé toutes les banques à donner avis à l'Administration des Contributions directes de tous les comptes de dépôt au fur et à mesure de leur constitution, et à tenir à la disposition des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement, les bordereaux nominatifs détaillés à exiger des

(1) Req. 21 mars 1906. Comptoir d'escompte de Paris contre Administration de l'Enregistrement. Dalloz 1906, 1^{re} partie, page 465.

(2) Voir notamment la réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Fleury-Ravarin, n° 14.166. *J. O.* du 2 août 1922. Ch. des députés, Débats, p. 2.551.

clients pour la perception des coupons (1). Devant la campagne menée par les adversaires du nouveau système fiscal contre l'inquisition prétendue de pareils procédés, le Ministre a renoncé à l'institution des mesures projetées.

Nous avons vu sur quels éléments peut porter le droit de vérification, sur quels autres au contraire il ne saurait porter. Sans doute, ce droit est très étendu, mais il est limité d'une façon précise. Ainsi, on ne saurait contester la déclaration d'un contribuable en procédant à l'interrogatoire de témoins, comme cela est autorisé en Prusse. Les déclarations d'autres contribuables pourront, au contraire, être utilisées dans certains cas : si, par exemple, une personne demande, dans sa déclaration d'impôt général, la déduction des intérêts d'un emprunt, elle est obligée de faire connaître à qui elle paye ces intérêts, et sa déclaration pourra être utilisée pour vérifier la déclaration du prêteur, déclaration dans laquelle devront figurer comme revenus les intérêts perçus.

— II —

Telles sont les données qu'un contrôleur peut recueillir dans l'exercice de ses fonctions, données qui peuvent être utilisées pour la vérification des déclarations souscrites soit au titre de l'impôt général sur le revenu, soit

(1) Ch. des députés. Documents, session ordinaire de 1922, annexe au procès-verbal de la 2^e séance du 31 mars 1922, n^o 4.220, p. 497.

au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. D'autre part, le droit de contrôle, en tant qu'il porte sur les documents détenus par les contribuables, a subi dans les divers textes législatifs des modifications très intéressantes. D'après l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, le contrôleur n'avait « le droit d'exiger de l'intéressé la production d'aucun acte, livre ou document quelconque. » Cette disposition disparaissait dans l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 qui modifiait l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914. Cela s'explique si l'on songe que la loi du 1^{er} juillet 1916 avait créé quelques mois auparavant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, taxe pour l'établissement de laquelle les assujettis étaient soumis au contrôle de leur comptabilité.

La loi du 31 juillet 1917, qui institue l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, s'inspire du même principe et donne au contrôleur le droit de vérifier certains documents détenus par les industriels et les commerçants. Ces derniers ont-ils demandé à être imposés d'après leur bénéfice net réel ? D'après l'article 4, ils doivent remettre au contrôleur « un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires. » Le droit de contrôle porte donc sur tous les documents comptables détenus par les assujettis.

Au contraire, les personnes qui sont taxées d'après

L'application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient approprié doivent, conformément à l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 et à l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, fournir « toutes justifications nécessaires » pour la détermination du chiffre d'affaires. L'Instruction du 30 mars 1918, dans son article 32, précise ainsi le droit de contrôle : la communication de livres et pièces de comptabilité peut être demandée aux contribuables, mais dans la mesure indispensable à la détermination du seul chiffre d'affaires et sans qu'ils soient tenus de donner aucun éclaircissement touchant leur bénéfice net.

Dans la suite, les dispositions édictées lors de la création de la taxe sur le chiffre d'affaires rendirent plus sévères les obligations imposées aux commerçants et aux industriels. Conformément aux articles 66 à 69 de la loi du 25 juin 1920, les personnes assujetties à la nouvelle taxe doivent, si elles ne tiennent pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer leur chiffre d'affaires, avoir un livre aux pages numérotées, sur lequel sont inscrits, jour par jour, sans blanc ni rature, les éléments permettant de déterminer le chiffre d'affaires : prix de vente, montant des courtages, etc. Ce livre, ou la comptabilité, ainsi que les pièces justificatives, notamment les factures d'achats, doivent être conservés pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé ou durant laquelle les pièces ont été établies. Ces documents doivent être communiqués à divers agents des services financiers, notamment à ceux des contributions

directes ; le refus de communication est sanctionné par des amendes fiscales et par des astreintes de 100 francs au minimum pour chaque jour de retard à produire les documents demandés. Ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux puisque ce sont précisément les personnes assujetties à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux qui doivent acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires. Et le droit de vérification est d'autant plus étendu qu'il vise la foule de petits commerçants qui, jusqu'au 1^{er} juillet 1920 ne tenaient aucune comptabilité, ne conservaient pas leurs factures d'achats, et n'inscrivaient même pas leurs recettes.

Plus tard, l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 est venu préciser et étendre le droit de contrôle tel qu'il était déjà établi : « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce (1) sera constaté par un procès-verbal et soumis

(1) Dix ans.

aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 ». (1).

Depuis la promulgation de la loi du 31 juillet 1920, il faut remarquer que les dispositions précitées de l'article 32 de l'Instruction du 30 mars 1918, obligeant les contribuables à produire les seules pièces de comptabilité indispensables pour la détermination du chiffre d'affaires, s'appliquent uniquement aux commerçants et industriels ayant réalisé durant l'année antérieure un chiffre d'affaires inférieur à 50.000 francs. Ceux dont le chiffre d'affaires excède 50.000 francs doivent représenter, conformément à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les documents qui, en définitive, permettront de déterminer le bénéfice net (2).

L'Administration des Contributions directes estime qu'elle peut, en se basant sur les textes précédemment cités, puiser dans la comptabilité d'un commerçant, des éléments qui pourront être utilisés pour la vérification des déclarations d'autres contribuables, fournisseurs ou clients (3).

(1) La sanction prévue par ce dernier article est une amende de mille à dix mille francs en principal. Indépendamment de cette amende, les assujettis aux vérifications peuvent, en vertu du même article 5, être condamnés à représenter les pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de cent francs au minimum par chaque jour de retard.

(2) Voir notamment la réponse du Ministre des finances à une question écrite posée par M. Haudos, n° 16.674, J. O. du 10 mars 1923, Ch. des députés, Débats, p. 1.147.

(3) Voir notamment la réponse du Ministre des finances à une

Les dispositions qui régissent la vérification des déclarations en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux s'appliquent pour les vérifications des déclarations de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires créée par l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917.

En matière de bénéfices non commerciaux, des termes de l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, il résulte que les personnes assujetties à cette cédula peuvent être tenues de produire leurs carnets, livres de comptes et autres documents, si elles veulent justifier de la sincérité de leur déclaration et éviter une imposition majorée du contrôleur, ou si plus tard elles veulent prouver que l'imposition établie par le contrôleur sur un chiffre plus élevé que celui figurant dans leur déclaration ne correspond pas à la réalité. Mais la production de documents susceptibles de révéler le nom des clients ne saurait être exigée ni par le contrôleur ni par le Conseil de préfecture de la part des personnes assujetties au secret professionnel. Cette exception s'applique en premier lieu aux médecins et aux avocats. Elle vise également les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçants : avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation ; notaires ; avoués ; mandataires agréés près les tribunaux de commerce ; huissiers. C'est, d'ailleurs, une des raisons pour lesquelles ces titulaires de charges et offices qui, dans le projet primitif déposé au Sénat,

question écrite posée par M. Aussoleil, n° 13.760, *J. O.* du 17 juin 1922, Ch. des députés, Débats, p. 1.876.

étaient assimilés aux commerçants, furent, au cours de la discussion, compris dans la cédule des professions non commerciales en ce qui concerne le mode de détermination des revenus, tout en restant soumis à un impôt calculé comme s'ils étaient des commerçants (1). Il n'a pas paru possible de permettre au contrôleur des Contributions directes, lui-même tenu au secret professionnel, de consulter des documents qui, en règle générale, ne doivent pas être communiqués sous peine de faillir à l'honneur professionnel, et sous réserve des sanctions prévues à l'article 378 du Code pénal.

Le droit de contrôle, en tant qu'il vise la production des livres de commerce, livres de comptes ou autres documents détenus par les commerçants, les industriels ou les personnes assujetties à la cédule des bénéfices non commerciaux, est délimité par les articles 4, 9 et 35 de la loi du 31 juillet 1917 et par des lois postérieures. Il semble donc que de pareils éléments de vérification puissent être utilisés uniquement pour l'établissement de l'impôt aux deux cédules. Mais fréquemment, le contribuable demande, conformément à l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917, que les revenus soient calculés de la même façon pour l'imposition à la cédule et à l'impôt général. Et dans le cas peu vraisemblable où un mode

(1) Voir l'amendement de M. Boivin-Champeaux, Sénat, Débats, séance du 14 novembre 1916, *J. O.* du 15 novembre 1916, p. 922 et 923.

de détermination différent de revenus serait demandé, le contrôleur puiserait dans l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, dans sa teneur primitive, et à plus forte raison dans la modification que lui a fait subir l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, le droit de taxer à l'impôt général le revenu qui aurait été arrêté pour la cédule. Donc, le droit de vérification, en tant qu'il porte sur les livres ou documents détenus par les intéressés, s'étend à l'établissement de l'impôt général, bien qu'il vise spécialement les impôts cédulaires.

— III —

L'étude de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 nous a permis de déterminer quels éléments peuvent être vérifiés. Ce même article, après la modification apportée par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, donne un autre pouvoir au contrôleur : celui de demander des éclaircissements. En effet, on a posé le principe de la déclaration et on a admis que celle-ci devait être vérifiée. Pour assurer cette vérification, à côté des justifications à demander, il était logique de prévoir la possibilité de provoquer des éclaircissements.

En ce qui concerne les déclarations souscrites au titre de l'impôt général, d'après l'article 189 de l'Instruction du 30 mars 1918, « les demandes d'éclaircissements ont pour objet de provoquer les explications du déclarant sur les discordances relevées soit entre les énonciations des diverses parties de la déclaration, soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure, soit enfin entre la

teneur de la déclaration et les renseignements dont le contrôleur est à même de faire état. Elles pourront aussi être valablement motivées par l'insuffisance apparente du revenu déclaré eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres signes extérieurs de sa situation de fortune. » D'après la dernière phrase, il peut donc être utilisé, pour la vérification des déclarations, les éléments recueillis à l'aide des signes extérieurs, et il peut être demandé au contribuable des éclaircissements sur les discordances constatées.

Les textes législatifs qui régissent l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux n'indiquent pas le droit de demander des éclaircissements pour la vérification des déclarations souscrites en vue de l'établissement des impôts cédulaires. Toutefois des éclaircissements pourront être demandés aux personnes assujetties à la cédule et à l'impôt général, pour l'établissement de ce dernier impôt ; et les précisions obtenues pourront être utilisées en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire. D'autre part, les termes suivants de l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917 paraissent autoriser le contrôleur à demander des éclaircissements aux contribuables imposés d'après leur bénéfice net à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, et non à l'impôt général : « Le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin. Il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ». Cette interprétation est confirmée par les articles

49 et 51 de l'Instruction du 30 mars 1918. En outre, l'article 32 de la même Instruction prévoit que, dans le cas d'imposition d'après l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires, les contribuables ne sont pas tenus de donner des éclaircissements sur leur bénéfice net ; c'est dire qu'ils sont tenus d'en donner sur le montant de leur chiffre d'affaires. Et l'article 132 de l'Instruction qui vise la vérification des déclarations souscrites pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux reproduit à peu près les termes de l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, en reconnaissant en outre au tribunal saisi du litige le droit de demander les éclaircissements utiles en tenant compte des obligations du secret professionnel.

— IV —

Le législateur a limité le droit de contrôle non seulement en ce qui concerne l'étendue des investigations qui peuvent être effectuées, mais encore en ce qui a trait à la période durant laquelle il peut être procédé à la vérification des déclarations et à l'établissement des impositions. Qu'il s'agisse d'impôt général ou des deux cédules, il est nécessaire de laisser à l'Administration une période assez longue pour qu'elle puisse assurer un contrôle efficace en raison de la complexité des éléments qui peuvent être utilisés ; cependant il faut limiter autant que possible le nombre d'années durant lesquelles un contribuable peut être astreint à une imposition primitive ou sup-

plémentaire. On a concilié ces intérêts en édictant que les cotisations peuvent être réclamées soit dans l'année même à laquelle se rapporte l'imposition, soit au cours des cinq années suivantes (1).

L'article 11 du décret du 17 janvier 1917, pris en conformité de l'article 20 de la loi du 15 juillet 1914, a prévu en matière d'impôt général un cas particulier où il est possible d'émettre un rôle supplémentaire durant une période supérieure à six ans : « lorsqu'à la suite de l'ouverture de la succession d'un contribuable, il a été constaté que ce contribuable a été omis à tort ou insuffisamment imposé aux rôles de l'année de son décès ou de l'une des cinq années antérieures, il sera procédé au recouvrement des impôts non perçus, majorés comme il est dit à l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, au moyen de rôles qui peuvent être émis au cours des deux années suivant la déclaration de la succession ou, si aucune déclaration n'a été faite, le paiement par les héritiers des droits de mutation après décès.

L'imposition est établie au nom de la succession et les ayants droit sont tenus solidairement d'en acquitter le montant » (2).

Un contribuable étant décédé en 1922, et la déclaration de succession ayant été produite le 30 septembre 1922, il pourra être procédé jusqu'au 30 septembre 1924

(1) Article 17 de la loi du 15 juillet 1914; articles 11, 37 et 54 de la loi du 31 juillet 1917.

(2) *J. O.* du 18 janvier 1917, p. 568. *Dalloz* 1917, IV^e partie, p. 28.

à l'établissement d'une cotisation au nom de la succession pour les années 1917 à 1922.

§ 2. — *Mesures prises pour sauvegarder les droits des contribuables dans le contrôle des déclarations*

Il ne suffit pas de savoir à quelles sources et pendant quelle durée il peut être puisé des éléments de contrôle. Les formes à employer pour mettre le contribuable au courant des constatations faites, la mesure dans laquelle ces constatations auront force probante sont autant d'éléments qui peuvent rendre un système fiscal basé sur la déclaration, protecteur des droits individuels, ou au contraire entaché d'inquisition. C'est encore dans l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 que se trouve le fondement des règles à observer en matière d'impôt général : « Le contrôleur a le droit de rectifier la déclaration ; mais, dans ce cas, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations et à fournir, s'il y a lieu, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande... Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse, après la publication du rôle. » Conformément à l'Instruction du 30 mars 1918, les demandes de justifications et d'éclaircissements doivent indiquer les textes de lois grâce auxquels elles peuvent être adressées : elles doivent faire connaître les sanctions encourues.

déductions non opérées dans le cas de défaut de justifications ; taxation d'office dans le cas de refus de fournir des éclaircissements ; il doit être accordé un délai d'au moins quinze jours pour la production de la réponse (1).

Lorsque l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est établi d'après l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires, le pouvoir du contrôleur est très étendu, puisque son choix dans la détermination du coefficient peut se fixer sur un chiffre compris entre un minimum et un maximum présentant parfois un grand écart : ainsi le marchand d'épicerie en détail peut être imposé d'après un coefficient variable entre 5 et 12 ; le pharmacien d'après un coefficient choisi entre 15 et 35. Encore le contrôleur peut-il faire emploi d'un coefficient supérieur au maximum, s'il peut justifier son choix. Avant d'établir l'imposition, il doit notifier au contribuable les bases d'imposition qu'il se propose d'adopter : chiffre d'affaires, coefficient, bénéfice net devant servir de base à l'impôt. Pendant un délai de vingt jours, l'intéressé peut présenter des observations et demander même l'application d'un coefficient inférieur au coefficient minimum prévu pour la profession exercée, sous réserve de fournir les justifications nécessaires. Quelles que soient les bases d'imposition adoptées par le contrôleur après les échanges d'observations, les contribuables conservent le droit de réclamer par la voie contentieuse après l'émission des rôles (2).

(1) Articles 190, 191.

(2) Article 10 de la loi du 15 juillet 1914.

De même, en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux, lorsque le contrôleur reconnaît inexact le chiffre du bénéfice déclaré, il peut le rectifier, « mais il fait alors connaître à l'intéressé, avant d'établir l'imposition, le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement ; il invite en même temps l'intéressé à présenter, s'il y a lieu, ses observations par écrit ou verbalement, dans un délai de vingt jours. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de contester après l'établissement du rôle le chiffre arrêté par le contrôleur » (1).

Bien que les textes de lois ne contiennent aucune stipulation à cet égard, la procédure prescrite en ce qui touche le redressement des déclarations doit être appliquée pour l'établissement des impositions supplémentaires : les contrôleurs doivent faire connaître aux intéressés les cotisations supplémentaires qu'ils se proposent d'effectuer, leur fournir les explications indispensables, et les inviter à présenter leurs observations par écrit ou à se faire entendre (2).

De même, dans le cas d'imposition supplémentaire établie à la suite de documents découverts par l'effet de l'ouverture d'une succession, l'article 206 de l'Instruction du 30 mars 1918 sauvegarde les droits des héritiers en obligeant le contrôleur à notifier les motifs de l'imposition soit au légataire universel, soit à l'héritier bénéficiaire

(1) Article 35 de la loi du 31 juillet 1917.

(2) Instruction du 30 mars 1918, articles 136 et 206.

de la part successorale la plus forte, soit enfin à celui auquel la notification paraîtra pouvoir être adressée le plus utilement.

On a pu se rendre compte que le législateur s'est efforcé de protéger le contribuable lorsque ce dernier a souscrit une déclaration : qu'il s'agisse d'impôt général ou d'impôts cédulaires, si le contrôleur n'admet pas intégralement la déclaration, il doit en informer la personne qui l'a produite. La discussion orale ou écrite peut entraîner l'accord entre le contribuable et l'agent taxateur. Et dans le cas contraire où le contrôleur établit l'imposition sur un chiffre plus élevé que le bénéfice ou le revenu déclaré, le contribuable peut contester devant le Conseil de préfecture les bases adoptées. Ici encore, les droits du contribuable sont sauvegardés : en matière d'impôt général, la déclaration devant être produite d'une façon obligatoire et spontanée, celui qui a rempli ses obligations a l'avantage de ne pas avoir à sa charge le fardeau de la preuve ; c'est à l'Administration qu'il incombe d'établir l'exactitude des bases qu'elle a adoptées après rectification d'une déclaration régulièrement souscrite (1.)

Le principe qui a guidé le législateur dans la détermination du fardeau de la preuve est juste : en réalité, le réclamant n'est pas demandeur ; il proteste au contraire contre une taxation qui n'est pas conforme à celle qu'il sollicitait dans sa déclaration ; d'une façon générale, la

(1) Article 17, loi du 15 juillet 1914, dernier paragraphe,

déclaration est réputée correspondre à la réalité ; si le contrôleur apporte des modifications, et si le contribuable a donné tous les renseignements et tous les éclaircissements qui peuvent lui être légalement demandés, il est logique que l'Administration doive justifier le rehaussement qu'elle a opéré.

Toutefois, lorsqu'une personne a souscrit une déclaration dans laquelle elle s'est prétendue non imposable, l'Administration aura suffisamment démontré l'inexactitude de l'affirmation, si elle prouve que, dans l'année qui a précédé celle de l'imposition, le contribuable a joui d'un revenu dont le montant est au moins égal au minimum imposable (1). C'est que dans ce cas on se trouve en présence d'une taxation d'office, c'est-à-dire d'une évaluation administrative, suppléant à la déclaration, et pour laquelle la charge de la preuve doit être envisagée d'une façon différente.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, c'est également au contrôleur à démontrer devant les tribunaux administratifs l'exactitude de l'imposition établie sur le bénéfice net de l'année précédente, conformément à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, quand il y a eu rehaussement, et lorsque le contribuable a fourni tous les éclaircissements qui lui ont été demandés. Dans l'hypothèse contraire, le contribuable a la charge de prouver l'exagération de la contribution réclamée, en apportant les justifications qu'il s'est

(1) Article 192 de l'Instruction du 30 mars 1918.

abstenu ou qu'il a refusé de produire antérieurement (1).

Le même principe régira encore le fardeau de la preuve dans le cas d'imposition d'après l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires. La réclamation vise-t-elle le montant du chiffre d'affaires ? la charge de la preuve incombe à l'Administration ou au contribuable selon que ce dernier a produit ou non les justifications que la loi l'astreint à fournir. La contestation repose-t-elle sur le choix du coefficient ? on part de cette règle que le bénéfice déterminé à l'aide d'un coefficient prévu par la Commission créée par l'article 6 de la loi du 31 juillet 1917, doit être considéré comme le bénéfice réel de l'exploitation. Par suite, si le contrôleur a fait choix d'un coefficient supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la Commission, il a la charge de la preuve. C'est au contraire au réclamant qu'incombe cette charge, s'il prétend à l'application d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum (2).

Toutefois, si le différend porte sur le choix d'un coefficient compris entre les limites du coefficient maximum et du coefficient minimum prévus pour la profession exercée, le tribunal doit apprécier la valeur des arguments invoqués de part et d'autre pour fixer le coefficient contesté (3). Ici, contrairement aux principes juridiques, la charge de la preuve n'est imposée ni au réclamant,

(1) Article 29 de l'Instruction du 30 mars 1918.

(2) Article 10 de la loi du 31 juillet 1917; article 36 de l'Instruction du 30 mars 1918.

(3) Article 36 de l'Instruction du 30 mars 1918.

ni à l'Administration. En fait, le choix de l'un quelconque des coefficients compris dans les limites ci-dessus indiquées est légal, et on laisse au Conseil de préfecture le soin de déterminer qui, du contribuable ou du contrôleur, a le mieux évalué le bénéfice réalisé.

Le même pouvoir d'appréciation est encore conféré au Conseil de préfecture en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices non commerciaux : dans le cas de rehaussement opéré par le contrôleur, et de contestation par le contribuable après publication du rôle, l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917 ne met à la charge d'aucune des parties le fardeau de la preuve : « Le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable ». La plupart du temps, le contrôleur ne peut baser les rectifications opérées sur aucun élément certain, soit que la personne assujettie invoque le secret professionnel, soit qu'elle prétende n'avoir aucun document pour relater ses recettes. Il eut été scandaleux, dans ce cas, de permettre à une personne de souscrire une déclaration manifestement erronée, et d'empêcher une rectification sous prétexte qu'elle n'était pas basée sur des faits précis : le Conseil de préfecture appréciera les motifs invoqués de part et d'autre.

/ SECTION II

LA TAXATION D'OFFICE.

D'une façon générale, comme nous l'avons vu, la déclaration du contribuable sert de base à l'établissement

de l'impôt général et des deux impôts cédulaires, objet de notre étude. Mais, en l'absence de déclaration, il est nécessaire de procéder à une évaluation administrative des revenus ou des bénéfices : c'est ce que l'on appelle la taxation d'office. Le caractère différent conféré à la déclaration par le législateur, selon qu'il s'agit de l'impôt général ou de l'une ou l'autre des deux cédules, exerce d'ailleurs son influence sur les caractères présentés par la taxation d'office suivant les cas envisagés.

En matière d'impôt général, d'après l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, le contribuable n'était pas tenu de produire sa déclaration d'une façon spontanée. Par suite, lorsqu'après l'expiration des deux premiers mois de l'année, il était informé du revenu d'après lequel son imposition serait établie d'office, il avait encore le droit de souscrire une déclaration régulière. L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 a institué l'obligation pour le contribuable de souscrire sa déclaration spontanément ; comme conséquence, « tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration ou de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur est taxé d'office » (1).

Conformément aux règles tracées par la loi du 31 juillet 1917, le contribuable n'est pas tenu de produire sa déclaration d'une façon spontanée, qu'il soit imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, ou à celle des bénéfices non commerciaux. Par suite, il n'y

(1) Article 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916.

aura taxation d'office que si l'assujetti refuse, sur demande écrite du contrôleur, de faire connaître le montant de son chiffre d'affaires en matière de bénéfices industriels et commerciaux, le bénéfice en matière de bénéfices non commerciaux. Aucune modification n'a été apportée à ces dispositions en ce qui concerne la cédule des bénéfices non commerciaux.

Au contraire, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 ayant modifié l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 a obligé les contribuables à déclarer leur chiffre d'affaires de l'année antérieure, lorsque ce dernier est supérieur à 50.000 francs. En principe, il pourrait donc être procédé à la taxation d'office pour tous les assujettis qui n'auraient pas souscrit leur déclaration dans les délais réglementaires. En fait, nous avons vu que l'Administration des Contributions directes demande pour les personnes soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les éléments d'imposition aux Administrations des Contributions indirectes, des Douanes ou de l'Enregistrement. Quant aux personnes non assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires, il n'est, dans la plupart des cas, procédé à la taxation d'office que sur le refus de répondre à la demande du chiffre d'affaires, adressée par le contrôleur lorsqu'il n'y a pas eu de déclaration spontanée. De même, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise, si les contribuables ne produisent pas le résumé de leur compte de profits et pertes ou le montant de leur chiffre d'affaires, ou si, invités à fournir à

cet égard les justifications nécessaires, ils s'abstiennent de les donner dans les dix jours qui suivent la réception de l'avis qui leur est adressé à cet effet, les bases d'imposition sont arrêtées d'office. Il en est ainsi depuis l'année 1923 en vertu de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923 (1).

« Pour établir la taxation d'office, le contrôleur doit tendre à faire une évaluation aussi exacte que possible du produit net de l'ensemble des sources de revenus dont le contribuable dispose.

S'il trouve parmi les renseignements qu'il aura recueillis des éléments lui permettant de déterminer directement ce produit total avec une approximation suffisante, il retiendra le chiffre ainsi obtenu » (2).

Les données qu'un contrôleur peut recueillir dans l'exercice de ses fonctions sont nombreuses : investigations effectuées en vue de la détermination des revenus servant de base aux impôts cédulaires ; constatations opérées pour l'établissement des anciennes contributions directes ou des taxes assimilées ; renseignements recueillis auprès des services publics grâce au droit de communication ; éléments découverts dans la comptabilité d'un fournisseur qui serviront à déterminer le bénéfice d'un client, ou inversement, sont autant de sources précieuses qui peuvent être utilisées dans la taxation d'office. Le développement donné à l'étude de ces sources de renseignements dans le paragraphe relatif à la vérification des

(1) *J. O.* 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

(2) Instruction du 31 mars 1918, article 194.

déclarations nous dispense de nous étendre à nouveau sur ce sujet (1).

Comme en matière d'imposition établie d'après la déclaration des contribuables, il peut être procédé à la taxation d'office durant l'année même à laquelle se rapporte l'imposition, et durant les cinq années suivantes (2). D'autre part, l'article 20 de la loi du 15 juillet 1914 et l'article 11 du décret du 17 janvier 1917 permettent, en matière d'impôt général, d'établir une taxation d'office au nom des héritiers du défunt, au cours des deux années qui suivent la déclaration de succession lorsque l'omission de l'imposition a été connue de l'Administration par l'effet de l'ouverture de la succession ; l'imposition peut être valablement établie au titre de l'année du décès et des cinq années antérieures.

Lors de l'institution de l'impôt général, quand le contrôleur ne pouvait déterminer, à l'aide d'éléments certains, le revenu d'un contribuable qu'il taxait d'office, il trouvait dans l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 une limitation dans ses évaluations. Le revenu imposable ne pouvait dépasser : « 1° pour les propriétés bâties et non bâties, une somme égale au revenu net servant de base à la contribution foncière ;

2° pour les bénéfices agricoles, une somme égale à la moitié de la valeur locative des terres exploitées ;

(1) Voir p. 164 à 169 et p. 173.

(2) Article 5 de la loi du 29 décembre 1915 ; *J. O.* 30 décembre 1915, p. 9.605. Dalloz, 1916 IV^e partie, p. 251 ; article 54 de la loi du 31 juillet 1917.

3° pour toute profession assujettie à la patente, une somme égale à trente fois le principal de la patente. »

C'est que, toujours en vertu du même principe, la déclaration étant facultative, on voulait limiter les droits du contrôleur, pour éviter une différence importante entre la personne qui souscrivait une déclaration et celle qui ne la souscrivait pas. L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, en rendant la déclaration obligatoire, a fait disparaître dans l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 les limitations qui y avaient été primitivement introduites. Le contribuable encourt cette conséquence par sa faute puisqu'il n'a pas rempli ses obligations. L'article 195 de l'Instruction du 30 mars 1918 recommande au contrôleur de s'aider de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable (habitation et résidences secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses du train de vie). L'estimation du montant apparent des ressources doit être adoptée comme base de taxation si elle dépasse la somme que fait ressortir l'évaluation détaillée des revenus connus. Comme on le voit, on a recours dans ce cas aux signes extérieurs, pour éviter que le contribuable n'ayant pas rempli ses devoirs en s'abstenant de souscrire une déclaration, soit mieux traité que s'il s'était conformé à la loi.

Le même désir de favoriser le contribuable qui remplit ses obligations se retrouve dans les formalités imposées au contrôleur : nous avons vu que dans le cas de rectification apportée à la déclaration, le contrôleur devait adres-

ser au contribuable, avant d'établir l'imposition, l'indication des éléments retenus. Au contraire, il peut être procédé à la taxation d'office sans qu'aucun avertissement préalable soit adressé à l'intéressé (1). La différence de procédure est justifiée : quand il y a rehaussement, le contribuable s'est conformé à la loi ; il est logique qu'on lui fasse connaître pourquoi on n'accepte pas sa déclaration. Semblable mesure ne saurait s'expliquer en matière de taxation d'office.

Les avantages attachés à la déclaration ressortent surtout quand on compare à qui incombe la charge de la preuve, selon qu'une déclaration a été ou non souscrite. Comme nous l'avons constaté, dans le cas de réclamation, le contrôleur doit justifier le rehaussement qu'il a fait subir à une déclaration régulièrement produite. Au contraire, dans le cas de taxation d'office, il suffira à l'Administration de prouver que la personne est imposable, sans avoir à justifier le revenu ou le bénéfice pris pour base de l'imposition ; il incombera au contribuable de prouver que ses revenus ou bénéfices de l'année précédente n'ont pas atteint le chiffre adopté par l'Administration (2). C'est logique : par son silence, ou par son

(1) Arrêts du Conseil d'Etat du 12 mai 1922 et du 23 février 1923. *Bulletin des Contributions directes et du cadastre* 1923, pp. 42 et 209.

(2) Voir notamment arrêts du Conseil d'Etat, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux : 26 janvier 1923, 23 février 1925 (2 arrêts) ; impôt général sur le revenu : 12 mai 1922, 9 mars 1923, 12 janvier 1923, 9 février 1923, 26 janvier 1923 (2 arrêts), 23 février

refus de répondre à la demande qui lui est adressée, le contribuable a tenté de se faire croire non imposable. Si le contrôleur prouve que ce dernier est imposable, il justifie la légitimité de la taxation, et il appartient au contribuable de faire connaître son revenu ou ses bénéfices, s'il veut obtenir le dégrèvement sollicité.

SECTION III

LES SANCTIONS

La taxation d'office, avec ses conséquences défavorables, est déjà une sanction encourue par le contribuable qui ne souscrit pas ses déclarations. Celui qui ne remplit pas ses obligations encourt encore d'autres pénalités qu'il est nécessaire de connaître pour avoir un aperçu complet du système de la déclaration. Les faits qui peuvent motiver les majorations d'impôt peuvent être rattachés aux deux points suivants : le défaut de déclaration ou l'insuffisance de déclaration :

Comme conséquence du caractère obligatoire et spontané conféré à la déclaration en matière d'impôt général (1), en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quand le chiffre d'affaires de l'année

1923, *Bulletin des Contributions directes et du cadastre*, 1923, pp. 158, 196, 197, 42, 203, 205, 206, 207, 209.

(1) Art. 16 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'art. 5 de la loi du 30 décembre 1916.

précédente dépasse la somme de 50.000 francs (1), en matière de taxe spéciale sur le chiffre d'affaires (2), la pénalité est encourue par le seul fait que la déclaration n'est pas parvenue au contrôleur avant le 1^{er} mars de l'année d'imposition. Il en est de même dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie d'une entreprise, s'il n'est pas produit dans les dix jours de cette cession ou cessation un résumé du compte profits et pertes ou le montant du chiffre d'affaires (3). Par suite, dans tous ces cas où la déclaration affecte le caractère d'obligation et de spontanéité, au défaut de déclaration doit être assimilée la déclaration tardive. Toutefois, en matière d'impôt général, puisque, d'après l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, le contribuable qui ne renouvelle pas sa déclaration est considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente, il ne saurait être établi de pénalité contre celui qui a souscrit une déclaration durant une année antérieure, et qui ne la renouvelle pas. Le montant de l'impôt est majoré de 10 pour 100 s'il s'agit d'impôt général (4) ou d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux quand le chiffre d'affaires

(1) Article 9 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920.

(2) Article 14 de la loi du 31 juillet 1917.

(3) Article 12 de la loi du 30 juin 1923, *J. O.* 1^{er} juillet 1923, p. 6.166.

(4) Article 18 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916.

dépasse 50.000 francs (1). L'impôt est majoré de moitié en ce qui concerne la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires (2), et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans le cas de cession ou de cessation d'une entreprise (3). L'article 110 de la loi du 25 juin 1920 ayant ajouté deux décimes et demi au principal de toutes pénalités fiscales, les pénalités qui viennent d'être énoncées ressortent respectivement à 12,50 et 62,50 pour 100 du montant de l'impôt.

En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, lorsque le chiffre d'affaires de l'année précédente n'a pas dépassé 50.000 francs, ainsi qu'en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux, la déclaration ne devant pas être souscrite d'une façon spontanée, c'est seulement après refus de répondre à la demande du contrôleur que la pénalité est encourue. Dans les deux cas, l'impôt est majoré de moitié (4). Depuis la promulgation de la loi du 25 juin 1920, la majoration est en réalité de 62,50 pour 100. Si l'on fait abstraction de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, taxe qui est appliquée d'une façon peu fréquente, et du cas de cession ou de cessation d'une exploitation, hypothèse dans laquelle il y a urgence à sauvegarder les droits du Trésor, on peut remarquer que la pénalité frappant le défaut

(1) Article 9 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920.

(2) Articles 14 et 9 de la loi du 31 juillet 1917.

(3) Article 12 de la loi du 30 juin 1923.

(4) Articles 9 et 36 de la loi du 31 juillet 1917.

de déclaration est moins grave quand elle résulte d'une omission de déclaration à produire spontanément, que lorsqu'elle est encourue après demande du contrôleur restée sans réponse. La faute commise par un contribuable informé personnellement de ses obligations a paru au législateur devoir être sanctionnée plus sévèrement que celle pouvant résulter d'un oubli ou d'une négligence.

On peut se demander quelle pénalité est encourue par un commerçant ou un industriel qui, ayant réalisé l'année précédente un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, n'a pas déclaré spontanément son chiffre d'affaires avant le 1^{er} avril de 1921 à 1923, avant le 1^{er} mars les années suivantes, et qui ensuite s'est abstenu de répondre à la mise en demeure de faire connaître ce chiffre ? Fera-t-on supporter à l'impôt une première majoration de 10 pour cent et une deuxième de 50 pour 100, c'est-à-dire une majoration totale de 75 pour 100 conformément à l'article 110 de la loi du 25 juin 1920, ou, au contraire, la seule pénalité de 62,50 pour 100 sera-t-elle appliquée ? A notre avis, les deux majorations sont encourues : en droit, le principe du non-cumul des peines, d'après lequel la peine la plus élevée doit seule être prononcée, ne reçoit pas d'application en matière d'amendes fiscales (1). En fait, l'application de la seule pénalité de 62,50 pour 100, dans le cas envisagé, aurait pour effet de supprimer l'obli-

(1) Cass. Crim. 22 décembre 1893. Dalloz, 1897 1^{re} partie, p. 302.

gation édictée par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 de produire une déclaration spontanément. Il faut remarquer, d'ailleurs, que cette majoration de 75 pour 100 sera rarement encourue, puisque l'Administration des Contributions directes utilise, sans en exiger de nouvelles, les déclarations souscrites à d'autres Administrations pour l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires.

En raison de leur taux, les pénalités encourues dans le cas de défaut de déclaration sont susceptibles d'atteindre des sommes très élevées. Beaucoup plus importantes peuvent être les majorations appliquées lorsqu'on se trouve en présence d'une insuffisance de déclaration : dans cette dernière hypothèse, d'après les textes qui ont primitivement régi la matière en ce qui concerne l'impôt général et les deux cédules, le contribuable est tenu de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu ou de son bénéfice imposable, une somme égale à la partie de ces droits correspondant au revenu ou au bénéfice non déclaré. Aucune modification n'a été apportée à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, si ce n'est l'aggravation des décimes prévue par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 ; la majoration est en réalité de 125 pour 100 sur l'impôt afférent au bénéfice dissimulé. Au contraire, le législateur a édicté des sanctions beaucoup plus sévères en matière d'impôt général et d'impôt sur les bénéfices non commerciaux : la somme à verser n'est plus une somme égale à la partie des droits correspondant au revenu non déclaré, mais bien une

somme égale au quadruple de la partie de ces droits (1). En raison des décimes, la pénalité ressort à 500 pour 100 de l'impôt afférent au revenu ou au bénéfice dissimulé. En ce qui concerne la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, il n'est pas établi de droit en sus, mais l'impôt est majoré de moitié (2), c'est-à-dire de 62,50 pour 100 depuis la mise en vigueur de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

Plusieurs conditions doivent être remplies pour que les pénalités en raison de déclarations insuffisantes puissent être appliquées : en premier lieu, il faut qu'il y ait intention de dissimuler. En réalité, cette distinction ne figure nulle part dans les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917. Mais l'Administration des Contributions directes a interprété les textes législatifs d'une façon libérale : elle a considéré que la majoration devait être appliquée dans le cas seulement où il avait été souscrit une déclaration insuffisante, avec intention de dissimuler. Par suite, il n'est pas établi de droit en sus, si on se trouve en présence d'une déclaration contenant des erreurs involontaires, ou d'une déclaration reposant sur une fausse interprétation de la loi, mais présentant l'indication de l'élément au sujet duquel il y a désaccord. Au contraire, même si un contribuable accepte les rehaussements apportés par le contrôleur à sa déclaration, la

(1) Article 2 de la loi du 31 juillet 1920, modifiant l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914 ; article 3 de la loi du 31 juillet 1920 modifiant l'article 37 de la loi du 31 juillet 1917.

(2) Articles 14 et 9 de la loi du 31 juillet 1917.

pénalité est encourue, s'il est prouvé qu'il y a eu intention de dissimuler une partie de revenu (1). Les articles 2 et 3 de la loi du 31 juillet 1920 sont venus confirmer l'interprétation administrative en introduisant, dans les articles 18 de la loi du 15 juillet 1914 et 37 de la loi du 31 juillet 1917, l'absence de bonne foi comme condition à remplir pour que soit applicable la pénalité du droit en sus ; d'après ces mêmes articles, c'est au contribuable qu'incombe le soin d'établir sa bonne foi.

La deuxième condition à envisager consiste dans l'importance du revenu ou du bénéfice dissimulé. Qu'il s'agisse d'impôt général ou des deux cédules, la majoration n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu ou du bénéfice reconnu comme étant la base de l'imposition. En matière d'impôt général, la proportion de l'insuffisance doit être calculée par rapport au chiffre auquel s'élève le revenu global avant l'application des déductions motivées par la situation de famille du contribuable.

En raison de l'importance présentée parfois par les bénéfices industriels et commerciaux, l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit que la majoration sera encourue si l'insuffisance constatée excède 20.000 francs, même si la dissimulation n'est pas supérieure au dixième du bénéfice total de l'exploitant.

De même, en matière de bénéfices non commerciaux,

(1) Articles 198 à 200 de l'Instruction du 30 mars 1918.

L'article 37 de la loi du 31 juillet 1917 prévoyait la pénalité du droit en sus quand l'insuffisance constatée excédait 10.000 francs. Cette considération a disparu dans le nouvel article modifié par l'article 3 de la loi du 31 juillet 1920 : pour que la majoration soit applicable, il faut que la dissimulation soit supérieure au dixième du bénéfice imposable.

Le législateur ne s'est pas contenté d'édicter des sanctions qui reçoivent leur application dans la confection des rôles d'impôt général et d'impôts cédulaires. Il a, en outre, prévu des pénalités qui pourront être prononcées par le tribunal correctionnel, ce qui représente une innovation en matière de contributions directes : d'après l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, « quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, et pourra être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal.

Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans

toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs. »

L'article 463 du code pénal pourra être appliqué, c'est-à-dire que les personnes poursuivies pourront bénéficier des circonstances atténuantes.

TROISIEME PARTIE

Appréciation du système fiscal basé sur la déclaration du contribuable.

Nous nous sommes efforcé de démontrer en quoi consiste la déclaration du contribuable ; nous avons rapidement exposé quelle est l'étendue du droit de contrôle et quelles en sont les limites. Il est possible maintenant d'apporter une juste appréciation sur le nouveau mode d'assiette institué dans notre système fiscal pour l'établissement de deux cédules et de l'impôt général sur le revenu. Examen des critiques soulevées par le principe de la déclaration du contribuable, comparaison des divers modes d'assiette, avantages présentés par notre régime fiscal, et réformes à réaliser feront l'objet de la troisième partie de notre étude.

CHAPITRE I^{er}

CRITIQUES SOULEVÉES PAR LE PRINCIPE DE LA DÉCLARATION.

Nombreuses sont les critiques soulevées par le principe de la déclaration du contribuable. Et d'abord, plusieurs personnes éprouvent des difficultés pour connaître leur bénéfice ou leur revenu exact de l'année précédente. Ainsi le petit commerçant vit au jour le jour sans savoir exactement ce que lui rapporte son entreprise ; de même, l'agriculteur consomme les produits de la terre sans se douter que la valeur de ces derniers doit rentrer dans la détermination du bénéfice de son exploitation. Pour beaucoup de personnes, bénéfice et revenu sont difficiles à évaluer, et sont d'ailleurs souvent confondus avec le terme économies. Le législateur français a tenu compte de ces considérations : le petit commerçant est seulement obligé de faire connaître son chiffre d'affaires, c'est-à-dire le montant de ses ventes ; l'agriculteur est imposé d'après un régime forfaitaire ; et aucune déclaration n'est exigée, au titre de l'impôt général, des personnes qui jouissent d'un revenu peu élevé, considéré comme nécessaire pour assurer l'existence, et non imposable.

Même quand il est possible de déterminer son bénéfice ou son revenu, il est ennuyeux de le déclarer. Il s'agit d'une atteinte à nos secrets les plus intimes, et la déclaration est d'autant plus impopulaire en France que nous sommes épris de liberté. « Je crois, a écrit M. Gide (1), que dans une société démocratique personne ne se soucie qu'on connaisse au juste le chiffre de ses revenus, même abstraction faite de toute question d'impôts : on ne veut pas les avouer s'ils sont gros, de peur d'être jaloué ou exploité : on veut encore moins les avouer s'ils sont petits, de peur d'être méprisé. Aussi est-ce une règle de civilité élémentaire que de ne jamais demander à quelqu'un le chiffre de sa fortune ou de paraître même s'en enquérir, quoique ce ne soit pas assurément la curiosité qui fasse défaut. Tout petits, on apprend aux enfants à ne pas poser des questions aussi incongrues. Il n'y a qu'un confesseur pour ces secrets intimes, qui est le notaire. On arracherait plutôt à une honnête femme des aveux compromettants qu'à un Français bien élevé l'aveu du chiffre de ses revenus. »

Il est certain qu'il est plus ennuyeux de souscrire une déclaration que de se laisser taxer d'après les signes extérieurs de sa fortune, ou d'après une évaluation administrative d'office. Il faut rémarquer cependant que le législateur et l'Administration des Contributions directes se sont efforcés de rendre les formalités de la déclaration aussi simples que possible : par l'indication de ses reve-

(1) *Revue d'économie politique* de 1889, p. 62.

nus dans une seule et même formule, le contribuable remplit ses devoirs en même temps au titre de la cédule des bénéfices commerciaux et au titre de l'impôt général ; le commerçant qui souscrit une déclaration auprès d'une régie financière pour l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas tenu de remplir la même formalité auprès de l'Administration des Contributions directes. Reste l'argument développé fréquemment dans la presse et à la tribune du Parlement : le Français aspire à la liberté et à l'indépendance ; il ne peut se plier devant le système de la déclaration, régime qui peut être instauré uniquement dans un pays de servitude comme l'Allemagne. Seuls des adversaires ignorants ou de mauvaise foi peuvent soutenir une pareille thèse qui cependant produit un gros effet sur la masse du peuple : dans tous les pays, l'évolution des systèmes fiscaux tend vers une constatation directe des revenus subordonnée à la déclaration du contribuable ; et l'on ne peut pas dire notamment que les Anglais, vivant sous le régime de la déclaration, soient moins épris de liberté que les Français. En réalité, lorsqu'on voit au début de l'année le grand nombre de contribuables qui, à Paris et dans les villes importantes, avant d'accomplir leur devoir, se rendent aux bureaux d'impôts directs pour se renseigner sur tel point particulier de la déclaration, ou pour s'assurer qu'ils se sont bien conformés à la loi, on ne peut s'empêcher de constater que, tout au moins pour beaucoup de citoyens, la formalité de la déclaration n'est pas ennuyeuse et n'est pas impopulaire. Comme l'indique le

tableau ci-dessous (1), le nombre de déclarations souscrites au titre de l'impôt général ayant donné lieu à imposition, et le montant des revenus déclarés ont été sans cesse grandissants.

ANNÉES	Nombre de déclarations	MONTANT DES REVENUS DÉCLARÉS
1916 (revenus de 1915)	165.394	2.982.428.905 francs
1917 (revenus de 1916)	367.554	5.854.453.783
1918 (revenus de 1917)	438.700	7.139.281.959
1919 (revenus de 1918)	500.568	8.038.621.665
1920 (revenus de 1919)	528.971	11.259.073.528
1921 (revenus de 1920)	»	15.897.000.000

Dans le même ordre d'idées, on a prétendu, surtout à l'époque où l'instauration du principe de la déclaration était à l'état de projet, que notamment pour les commerçants et les industriels, la divulgation des bénéfices réalisés ou des pertes subies pouvait entraîner des conséquences très graves : si l'on apprenait que telle industrie ou tel commerce étaient prospères, la concurrence devait surgir. Si, au contraire, on savait que tel commerçant se trouvait gêné dans ses affaires, les fournisseurs ne lui feraient plus crédit, et la faillite devait s'en suivre ; dans ce dernier cas, le contribuable, pour sauver

(1) Renseignements extraits des « Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et aux taxes assimilées », 1922, pp. 206, 207, 208, 211, 212, 212¹.

les apparences, devait souscrire une déclaration faisant ressortir des bénéfices, alors que son exercice était déficitaire. Les mesures prises par le législateur : déclaration souscrite auprès d'un fonctionnaire, vérification confiée à ce même fonctionnaire et non à des commissions, secret professionnel, ont rendu vaines ces appréhensions. Depuis que le nouveau système fiscal fonctionne, on a pu se rendre compte que la crainte de la concurrence, pas plus que celle de la faillite, n'a exercé d'influence sur la sincérité des déclarations.

Puisque la déclaration est une formalité ennuyeuse, impopulaire, puisqu'elle peut engendrer des conséquences funestes, le contribuable n'hésitera pas à dissimuler une partie de ses revenus. La personne à qui l'on demande de faire connaître la base de son imposition a une tendance bien naturelle à atténuer cette dernière. Et cela se produira surtout si l'on trouve le taux de l'impôt trop élevé, ou si l'on n'approuve pas la politique sociale poursuivie par notre régime fiscal. Les déclarations à souscrire, a dit Stourm (1), « constitueront, pour les plus habiles, de faciles instruments de fraude. Car, quiconque veut en jouer saura vite distinguer les revenus que le contrôle met facilement à jour, qu'il faut, par conséquent, déclarer avec une sincérité affectée, de ceux, au contraire, dont l'omission ou l'atténuation passeront presque à coup sûr inaperçus. Un peu d'astuce et d'habitude ne tarderont pas à révéler, en effet, quels

(1) *Systèmes généraux d'impôts*, 2^e édition, p. 116.

chiffres peuvent impunément demeurer dans l'ombre. Les mêmes artifices se renouvellent à propos des déductions légales. De sorte que, selon l'expression de Stuart Mill, la déclaration devient une prime pour les gens sans conscience et une amende pour les gens consciencieux. »

Nombreuses sont les mesures prises par le législateur français pour lutter contre la fraude : comme nous l'avons vu, le droit de contrôle a été rendu de plus en plus rigoureux de 1914 à nos jours ; les pouvoirs du contrôleur ont été étendus dans le cas de taxation d'office des déserteurs fiscaux qui ne souscrivent pas de déclaration ; le taux des pénalités a été augmenté dans des proportions considérables.

Cependant la remarque de Stourm n'est que trop exacte : de nombreuses portes d'évasion existent dans notre régime fiscal, et beaucoup de contribuables les connaissent bien. Ainsi, actuellement, une quasi-impunité est assurée à ceux qui ne déclarent pas leurs revenus de valeurs mobilières : « Voici des coupons d'actions ou d'obligations qu'un coup de ciseau détache, qu'un étranger anonyme achète, que la poste transporte sous pli fermé de l'autre côté des frontières : par quels indices jamais leur existence se trahira-t-elle à l'intérieur du pays aux yeux du contrôleur des contributions ou du receveur d'enregistrement » (1). De même, les titulaires de professions non commerciales jouissent d'un régime de faveur : ils ne sont pas tenus à une déclaration obli-

(1) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 2^e édition, p. 109.

gatoire de leurs revenus, et, sous le couvert du secret professionnel, ils peuvent impunément frauder le Trésor. Telles sont les principales évasions que l'on peut constater dans notre système fiscal. « Dans ces cas divers, le fisc soupçonne l'existence des revenus, les devine, les flairer, les palpe presque ; mais il lui faudrait des rayons X pour les découvrir de ses yeux, et les préciser au point de les taxer » (1).

Ces constatations engendrent des conséquences néfastes auprès des contribuables honnêtes qui souscrivent des déclarations sincères. Aussi croyons-nous qu'il est du devoir du législateur de rendre ces tentatives de fraudes illusoires. Sans doute, ces réformes porteront atteinte à des principes que les adversaires de notre régime fiscal savent bien exploiter : la protection du crédit public, la garantie du secret professionnel. Comme nous aurons l'occasion de le démontrer, nous croyons opportun et réalisable l'établissement de moyens de contrôle susceptibles de déjouer les fraudes.

Mais si on soumet la déclaration à un contrôle rigoureux, on risque d'établir des mesures inquisitoriales et vexatoires, un des principaux reproches adressés aux régimes fiscaux semblables au nôtre. « En France, dans une société démocratique et souvent troublée, où chacun craint d'attirer sur soi l'envie publique, on admet difficilement que le fisc ou ses agents s'introduisent, même avec la plus grande réserve, dans les affaires particulières.

(1) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, p. 197.

res : on craint que s'ils prenaient un pied dans la maison, ils n'en voulussent bientôt prendre dix, et l'on aime mieux les tenir dehors que de lutter plus tard sans cesse contre eux pour fixer une limite à leur intervention et à leur contrôle : la règle *principiis obsta* rencontre ici l'approbation presque universelle » (1). Il y a inquisition fiscale et vexations quand on exige d'un contribuable qu'il fasse connaître ses bénéfices ou ses revenus. Il y a encore inquisition fiscale et vexations quand on vérifie les déclarations souscrites à l'aide des documents détenus par les intéressés, ou à l'aide de documents recueillis auprès d'autres administrations publiques ; quand on procède à une taxation d'office, dans le cas où le contribuable ne veut pas faire connaître son revenu ou son bénéfice, ou refuse de donner les éclaircissements sollicités. Ces inconvénients ont été signalés à maintes reprises à la tribune de nos Assemblées législatives et dans les colonnes de certains organes de la grande Presse.

Cependant, puisque le propre des revenus « est de fuir les regards d'autrui, il faut bien, pour les découvrir, soulever indiscrètement, ou même quelque peu violemment, le voile qui les recouvre. Voile très épais, car personne..... n'aime à révéler son revenu ; chacun, au contraire, en garde jalousement le secret pour lui seul » (2). Les contrôleurs sont donc obligés de pénétrer

(1) LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances* 7^e édition 1906. T. I. p. 489.

(2) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, p. 193.

le secret des affaires, parfois le secret des familles. Mais nous avons vu que leurs droits d'investigation étaient limités par les textes législatifs. D'ailleurs, surtout en France, le droit de vérification en lui-même prête moins à critique que la nature des procédés employés. Dans l'exercice de leurs fonctions, les contrôleurs sont tenus de se conformer aux prescriptions légales et administratives édictées en faveur des contribuables ; et ils s'efforcent de ménager, dans la mesure du possible, les susceptibilités de ces derniers.

Quoi qu'il en soit, notre système fiscal n'a pas le mérite de la discrétion reconnu « aux quatre vieilles ». Et les adversaires de notre système ont fait du mot « inquisition fiscale » un épouvantail destiné à ruiner le régime de la déclaration du contribuable. Mais, comme le remarque M. Lecercle (1), cette inquisition, les commerçants « ne la subissent-ils pas déjà, dans un grand nombre de cas, de la part de leurs employés ? La formule fixe du salaire est, de nos jours, de plus en plus abandonnée, au profit d'un mode de rémunération proportionnelle aux bénéfices de l'entreprise : les employés qui bénéficient de ces participations ont naturellement un droit de regard sur la comptabilité. N'est-ce pas encore là de l'inquisition, et une inquisition que les exploitants auraient peut-être des raisons de supporter plus difficilement que celle du fisc ? » En réalité, dans beaucoup de cas, « l'inquisition, en matière d'impôt, c'est la possibilité de vérifier.

(1) LECERCLÉ, *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, p. 242.

et pas autre chose » (1). Or, la déclaration sans contrôle est la porte ouverte à la fraude ; la déclaration avec contrôle prête à la critique de l'inquisition. Dans un but de moralité publique, nous croyons préférable d'encourir le reproche d'inquisition, plutôt que celui d'injustice vis-à-vis des contribuables honnêtes.

Mais si on reconnaît le droit de recourir à l'inquisition, on met une arme dangereuse à la disposition d'un Gouvernement contre la liberté et l'indépendance de ses adversaires politiques. On permet la lutte des classes les unes contre les autres ; on ressuscite l'impôt personnel : avant 1789, ce dernier pesait sur les classes pauvres ; par réaction, la Révolution créa un impôt réel basé sur les signes extérieurs ; sous l'influence des idées démocratiques, l'impôt redevient personnel contre les riches. On peut avoir de graves craintes pour l'avenir. « Le bourgeois et le villageois, qui connaissent l'histoire de leur pays, songeront qu'ici, en France, nous pouvons encore avoir une Commune comme en février 1871, ou un gouvernement dictatorial, comme d'octobre 1870 à février 1871, qu'ils n'ont pas seulement à compter avec le gouvernement régulier du pays, mais aussi avec les gouvernements d'occasion » (2). L'existence du casier fiscal ne permet-

(1) M. DEYRIS, Ch. des députés. Débats, J. O. du 7 mars 1923, 2^e séance du 6 mars 1923, p. 1.012.

(2) Résumé par STOURM (*Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition 1912, p. 226, note 2) d'un article de LEROY-BEAULIEU paru dans *l'Economiste français. Les charges des capitaux et des revenus en France et en Europe*, numéro du 27 octobre 1888, p. 497/499.

tra-t-elle pas la transformation de la propriété privée en propriété collective ? Et surtout ne risque-t-elle pas d'entraîner l'avènement du bolchevisme, ce danger menaçant qui s'est installé dans une partie de l'Europe ?

Actuellement, en France, les considérations politiques n'interviennent pas dans l'établissement de l'impôt : c'est un fonctionnaire, non un élu du peuple ou un représentant officiel du Gouvernement, qui est chargé de recueillir et de vérifier les déclarations du contribuable. L'impartialité et l'indépendance des contrôleurs a été reconnue, à maintes reprises, par les Ministres des finances et par nos députés et sénateurs.

Quant à la crainte de voir instituer des privilèges à rebours, en faveur du peuple, elle a été réfutée par M. Allix : « Le système des signes extérieurs, à raison même de son impersonnalité, crée souvent des privilèges, non de droit, mais de fait, en faveur des contribuables les plus aisés. Et la tendance moderne à rendre l'impôt plus personnel n'est que la continuation normale de la lutte contre les privilèges fiscaux, lutte dont la Révolution a marqué la première victoire, en supprimant les privilèges de droit. Il reste maintenant à combattre les privilèges de fait qui tiennent à ce que, par la force des choses, l'impôt réel assis sur les signes extérieurs est la plupart du temps disproportionnel contre les pauvres (1) ». Aussi le besoin de justice fiscale ne doit-il pas être entravé par de vaines appréhensions : si la socialisa-

(1) *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4^e édition, p. 428.

tion de la propriété devait être tentée, elle utiliserait des armes autrement efficaces que celles découvertes dans le système de la constatation directe des revenus basée sur la déclaration du contribuable. De même, l'existence du casier fiscal ne saurait hâter l'avènement du communisme en France, pas plus qu'elle ne saurait assurer la durée d'une doctrine qui nie tout et qui est condamnée par les ravages semés sur son passage. Ne nous laissons donc pas épouvanter par le spectre de la confiscation !

« Il ne faudrait pas, a écrit M. Jèze (1), que la crainte du bolchevisme, de la répudiation de la Dette publique, de la « dictature du prolétariat » à la russe, provoquât en France, dans un légitime sursaut de dégoût et d'indignation nationale, un irrésistible mouvement antidémocratique, analogue à celui qui a suivi la révolution de 1848 et la révolution de 1870. Au point de vue des réformes fiscales, ce mouvement aurait des effets désastreux. » Quant à nous, nous ne pouvons nous empêcher de songer que la Révolution de 1789 fût hâtée par les résistances opposées aux réformes sollicitées. Et, loin de nous laisser influencer par les appréhensions pour l'avenir, nous croyons beaucoup plus sensées et beaucoup plus profitables à notre pays les mesures prises conformément à cette doctrine : « Tout ce qui sera donné aux réformes sera ôté à la Révolution » (2).

(1) *Revue de science et de législation financières* 1918. *Les finances de guerre de la France*, p. 448.

(2) Deschanel, *J. O.* du 22 juin 1906, Ch. des dép., Débats, séance du 21 juin 1906, p. 2.031.

A ce sombre tableau des critiques encourues par un système fiscal basé sur la déclaration du contribuable, il faudrait ajouter un autre reproche qui a été adressé surtout à l'époque où l'établissement du principe de la déclaration était à l'état de projet, et qui, malgré l'évidence du contraire, est encore parfois renouvelé aujourd'hui. Un régime où les bénéfices et revenus sont indiqués par le contribuable, où les moyens de contrôle les plus draconiens ne peuvent permettre de déterminer d'une façon exacte les ressources des individus, ne saurait procurer à l'Etat les ressources qui sont nécessaires pour assurer son existence. Les faits ont démontré, comme nous le verrons plus loin, que cette crainte, comme tant d'autres, n'étaient pas justifiées : bien que de création récente, nos nouveaux impôts ont eu un rendement supérieur à celui qu'on espérait.

CHAPITRE II

COMPARAISON DU SYSTÈME FISCAL BASÉ SUR LA DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE AVEC LES SYS- TÈMES BASÉS SUR D'AUTRES MODES D'ASSIETTE.

Les critiques soulevées par notre nouveau système fiscal basé sur la déclaration du contribuable, critiques même ramenées à leur juste proportion, n'en doivent pas moins retenir notre attention. On doit se demander, par conséquent, si les autres modes d'assiette ne présenteraient pas des inconvénients moins graves, et, par suite, s'ils ne devraient pas être préférés au système inauguré en 1914 et 1917. Si l'on ne fait pas appel à la déclaration du contribuable pour connaître ses revenus, il n'est guère possible de déterminer ces derniers que de deux façons différentes : soit à l'aide des signes extérieurs, soit par voie d'évaluation d'office.

§ 1. — *Le système fiscal basé sur les signes extérieurs.*

L'étude d'un système fiscal basé sur les signes extérieurs est d'autant plus aisée que tel fut le régime appli-

qué en France durant plus d'un siècle, régime qui subsiste encore pour procurer les ressources départementales et communales.

Sous un pareil système, l'établissement des impôts s'effectue avec la plus grande discrétion possible pour le contribuable : ce dernier n'a pas de déclaration à souscrire ; il n'est pas soumis à des vérifications de la part de l'administration : le secret de ses affaires est respecté. « Tout se passe en dehors de lui.... Il sait seulement que le travail nécessaire s'accomplit dans l'ombre des bureaux, et qu'avec le printemps les feuilles d'impôt apparaîtront » (1).

Outre cette première qualité, non sans importance pour le contribuable, le système basé sur les signes extérieurs en présente une seconde en faveur des agents chargés de l'assiette des impôts. Ces impôts peuvent être établis à l'aide de procédés très commodes. Il n'est pas nécessaire de se livrer à des recherches longues et ennuyeuses. Le contrôleur taxe les portes et fenêtres que l'on aperçoit de l'extérieur ; il trouve, la plupart du temps, dans les baux, la base qui lui servira à établir la contribution mobilière ainsi que le droit proportionnel de la patente ; les éléments de production, qu'il est facile de compter, lui servent à déterminer le droit fixe de cette dernière.

Il ne faut pas s'en tenir à la seule considération de ces précieux avantages présentés par un système d'im-

(1) TRUCHY, *Revue d'économie politique*, 1901, p. 280.

pôts basé sur les signes extérieurs. Nombreuses, en effet, sont les critiques adressées en France à la contribution mobilière, à la contribution des portes et fenêtres et à la contribution des patentes.

En premier lieu, à l'aide des signes extérieurs, peut-on espérer que les impôts établis seront en corrélation avec les ressources du contribuable. Et notamment, en matière de contribution mobilière, contribution qui affectait en France le caractère d'impôt général sur le revenu, grâce à l'indice adopté, le loyer, c'est-à-dire la dépense faite pour se loger, connaît-on le revenu du contribuable ? Il n'en est rien. Il serait téméraire, en effet, de prétendre qu'il existe un rapport étroit entre le loyer et le revenu d'une personne. Cette relation varie selon les villes et selon les régions. « Le taux des loyers dépend essentiellement des circonstances locales qui font que le nombre des maisons, c'est-à-dire l'offre, est plus ou moins considérable par rapport à la population, c'est-à-dire à la demande ; il dépend aussi de la cherté des constructions, c'est-à-dire de la cherté des terrains, des matériaux, de la main-d'œuvre ; il dépend des habitudes du pays, du degré de confort qu'on est accoutumé de chercher dans son logement, tous éléments qui changent sensiblement du nord au midi, de l'est à l'ouest et qui varient sous l'action des multiples causes économiques ou sociales par lesquelles la distribution de la population dans un pays est sans cesse modifiée » (1). D'autre part, la dépense

(1) TRUCHY, *Revue d'économie politique*, 1901, p. 379.

afférente au loyer est proportionnellement plus élevée pour les classes moyennes que pour les classes riches, pour le père de famille que pour le célibataire. Enfin l'obligation dans les villes pour certaines professions de s'établir dans des quartiers déterminés, la nécessité pour l'avocat ou pour le médecin de résider dans un appartement somptueux sont des circonstances qui empêchent de découvrir une relation déterminée entre la valeur locative d'un logement et la situation de fortune de celui qui l'occupe. Aussi, on a pu relever des inégalités flagrantes : dans la même ville, il était établi au nom d'un professeur de Faculté une cote mobilière de 228 francs, alors qu'un directeur d'un établissement financier possédant un revenu cinq fois plus élevé payait 136 francs (1). En sens inverse, dans les campagnes, le riche propriétaire n'est pas, d'une façon générale, mieux logé qu'un artisan ou un petit fermier ; ainsi dans 32.000 communes environ (2), les répartiteurs ne tiennent pas compte de la valeur locative du logement occupé par les contribuables pour déterminer leur loyer matriciel ; ils se basent sur leur fortune présumée. Dans les villes, l'impôt n'a pas pu être considéré comme destiné à atteindre l'ensemble des revenus. Il est devenu une taxe d'habitation analogue aux impôts de consommation.

L'indice qui sert à l'établissement de la contribution

(1) Pelletan *J. O.* du 4 février 1908. Ch. des dép., Débats, p. 194.

(2) M. Poincaré, Ministre des finances. *J. O.* du 13 juillet 1906, 2^e séance du 12 juillet 1906, Ch. des dép., Débats, p. 2.316.

mobilière ne permet donc pas de déterminer même le revenu présumé des contribuables.

De même, il n'y a pas de rapport bien étroit entre le nombre de portes et fenêtres d'un logement et le revenu de l'habitant. Sans doute, il est tenu compte de l'étage où se trouve l'ouverture. Mais, à l'exception de quelques villes, notamment de Paris où il est établi un tarif spécial d'après la valeur locative de la maison, les taxes sont toujours au même taux, quelle que soit la valeur de la maison, ce qui augmente encore le manque de proportion entre l'impôt établi et le revenu du contribuable.

Les indices qui servent à l'établissement de la contribution des patentes sont également loin de donner une idée même approximative des bénéfices réalisés dans une profession déterminée. Ainsi, en ce qui concerne la valeur locative, les revenus d'un marchand de meubles ne sont pas forcément supérieurs à ceux d'un orfèvre, par le seul fait que les locaux occupés par le premier sont plus grands que ceux du second, en raison des objets vendus. D'ailleurs, on a fait remarquer, avec juste raison, que la valeur locative de l'habitation servait déjà de base à l'établissement de la contribution mobilière : par suite, une double imposition est établie sur le même élément. L'élément densité de la population, qui est appelé à jouer un rôle important pour les professions classées dans les tableaux A et B, ne peut donner qu'une idée bien incertaine du bénéfice réalisé dans telle ou telle exploitation. La facilité avec laquelle il a été possible de communiquer d'une ville à une autre, grâce aux progrès réalisés

dans les moyens de transport à la fin du XIX^e siècle et au commencement du XX^e, a rendu de plus en plus arbitraire la relation établie entre le revenu procuré par une profession et la population du lieu où elle est exercée. Il faut bien conclure encore à l'arbitraire auquel conduit le classement dans un même groupe de professions tout à fait dissemblables, lorsqu'on tient compte de ce troisième indice : la nature et l'importance de la profession. Seule la nécessité de cataloguer un certain nombre de professions, en huit classes au tableau A, peut expliquer un pareil rapprochement. Les indices nouveaux, introduits dans le tarif des patentes par une quarantaine de lois pour suivre les manifestations de l'activité économique, n'ont jamais pu donner qu'une approximation bien vague du bénéfice réalisé. La présomption correspond d'autant moins à la réalité que les éléments de production sont plus nombreux, c'est-à-dire que l'industrie est plus importante.

L'injustice à laquelle aboutit la contribution des patentes basée sur les signes extérieurs est reconnue par ceux-là même qui préfèrent cependant l'imposition d'après des indices à l'imposition basée sur la déclaration. Ainsi la Chambre de commerce de Marseille, consultée en 1894 par le Gouvernement, tout en se prononçant pour le maintien du système de la patente, reconnaissait que « certains commerces, certaines industries peuvent se trouver portés dans le même tableau, dans la même classe, représenter par l'ensemble de leurs installations, la même valeur locative et cependant donner des résultats

bien différents (1). De même, le rapport Gauthier au nom de la Commission des patentes du Sénat, rapport ayant pour but d'améliorer et non de supprimer le système existant, relève cependant un grand nombre d'inégalités dans les taxations établies d'après les signes extérieurs : la patente de l'agent de change de Paris, comparée en principal avec celle des agents de change de province, donne par rapport aux prix des charges, les coefficients respectifs de 0,28 et 0,76 p. 100 (2). La proportion par hectolitre de la contribution payée par un marchand de vin est 124 fois plus élevée pour celui qui vend annuellement moins de 200 hectolitres que pour celui en vendant 50.000 (3).

Malgré les efforts répétés du législateur, la patente a couru « après le revenu vrai sans pouvoir l'atteindre jamais » (4). La justice que l'on a voulu atteindre par d'incessantes retouches au tarif des patentes est « une justice à laquelle on a mis un bandeau sur les yeux et qui procède au petit bonheur (5) ».

Qu'il s'agisse de la contribution personnelle-mobilière, de la contribution des portes et fenêtres ou de la patente, aucun des indices adoptés ne permet de découvrir le reve-

(1) Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus (Procès-verbaux) Paris, imp. nationale 1895, 1^{er} volume, p. 339.

(2) Sénat, Documents parlementaires 1900, n° 141, p. 468.

(3) Idem, p. 468.

(4) Renoult, J. O., Ch. des députés, Débats, séance du 5 mars 1909, p. 660.

(5) ТРУСНУ, *Revue d'économie politique* 1901, p. 378.

nu exact qu'on voudrait leur faire exprimer. C'est déjà une grave critique adressée au système des signes extérieurs. Deux autres reproches sont encore inévitablement encourus par tout système basé sur des présomptions : il s'agit de la réalité et de la proportionnalité de l'impôt. L'impôt est réel lorsqu'il « s'attache à la matière imposable, sans tenir compte de la personne du contribuable, de sa situation, de son degré d'aisance » (1). Tel est bien le caractère de la contribution mobilière et de la contribution des portes et fenêtres : elles frappent d'un même impôt deux personnes, qu'elles soient riches ou pauvres, par le seul fait qu'elles occupent un logement du même prix et une maison comportant le même nombre d'ouvertures. Enfin, « que le commerçant prospère ou touche à la faillite ; que derrière l'impôt de la patente il y ait la joie, la prospérité ou la ruine, vous n'avez pas à le savoir : vous percevez, vous touchez, on paye, et voilà tout » (2).

A la conception de l'impôt réel, on oppose celle de l'impôt personnel. Ce dernier « vise les biens, mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent » (3). Seul, l'impôt personnel

(1) M. Doumer, *Exposé des motifs du budget de 1897*, J. O. doc. parl. Ch. des dép. sess. ord. de 1896, annexe n° 1.765, p. 51.

(2) Jaurès, J. O. Ch. des dép., Débats, séance du 21 mars 1896, session ordinaire, p. 581.

(3) M. Doumer, *Exposé des motifs du budget de 1897*, J. O. doc. parl., Ch. des dép., session ordinaire de 1896, annexe n° 1.765, p. 51.

peut tenir compte de la situation de fortune des habitants d'un pays, exonérer de toute taxe celui qui ne dispose pas de ressources suffisantes pour vivre, surtaxer le célibataire au profit du père de famille, appliquer des taux de cotisation différents selon que les revenus sont perçus sans travail ou grâce à un dur labeur, et ainsi remplir le rôle de justice sociale dévolu, à notre avis, à un système fiscal.

Il existe un lien très étroit entre la réalité de l'impôt et la proportionnalité. Du moment que l'on fait abstraction de la personne qui paye, seule peut être poursuivie l'égalité proportionnelle entre les diverses cotisations établies et les signes extérieurs qui leur servent de base. Le système d'impôts créés par la Révolution de 1789 pouvait paraître juste. En effet, la Constituante, obéissant aux ressentiments populaires et dans son désir d'épargner les classes pauvres surchargées par les impôts indirects, supprima par six lois des 21 et 22 mars 1790 la gabelle ainsi que les droits sur les huiles, les savons, les cuirs et peaux, les amidons, les fers. Furent également abolis par la loi du 2 mars 1791 les droits d'aide sur les boissons ; les taxes sur les boucheries, les papiers et cartons, les cartes à jouer et la marque des étoffes. La suppression du monopole des tabacs fut encore effectuée par les lois des 4 et 20 mars 1791. Il n'était donc plus perçu d'impôts indirects ; seules étaient recouvrées les « quatre vieilles contributions ». Ainsi était établi un juste rapport entre les ressources présumées des contribuables et l'ensemble des cotisations qui leur étaient demandées.

Mais, sous la pression des besoins financiers, les impôts indirects furent bientôt rétablis. Leur poids s'aggrava surtout après la guerre de 1870. L'Etat demanda « au moins les quatre cinquièmes des ressources dont il avait besoin à l'impôt indirect et un cinquième à peine à l'impôt direct » (1). Or, les taxes indirectes, établies sur un grand nombre d'objets de consommation, boissons, sucres, bougies, etc., grèvent proportionnellement beaucoup plus les budgets des classes pauvres que ceux des classes aisées ; elles sont un tribut plus lourd pour le contribuable ayant une famille nombreuse que pour une personne vivant seule. L'équilibre instauré par l'Assemblée constituante dans la répartition des charges fiscales fut donc faussé au détriment des déshérités de la fortune. S'il avait été possible de calculer d'une façon exacte la somme des impôts directs et des contributions indirectes payée par l'ensemble des contribuables, on aurait pu se rendre compte que cette somme était proportionnellement beaucoup plus élevée pour les pauvres que pour les riches. L'impôt avait donc perdu même le caractère de proportionnalité aux ressources qu'avait voulu lui conférer la Révolution.

Au principe de proportionnalité de l'impôt, proclamé par nos aïeux, qui reçut une grave atteinte à l'avantage des classes aisées par suite de la création des impôts indirects, on oppose le principe de progression, favorable

(1) LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 6^e édition t. I., p. 332.

aux classes pauvres. Les partisans modérés d'une réforme fiscale voient dans l'impôt progressif, qui frappe les contribuables à un taux d'autant plus élevé que leur fortune est plus considérable, une compensation des surtaxes acquittées au titre des contributions indirectes par les personnes de condition modeste et chargées de famille. D'autres théoriciens, rompant avec le principe de la proportionnalité de l'impôt au revenu, proclament le principe de l'égalité des sacrifices. Ils font ressortir qu'un contribuable possédant 100.000 francs pourra acquitter un impôt de 5.000 francs, avec une gêne moins grande qu'un autre possédant 10.000 francs et taxé pour 500 francs, au même taux cependant de 5 p. 100 appliqué au revenu, car le premier pourra aisément payer une somme qu'il aurait consacrée à une dépense superflue, tandis que le second devra prélever sur ce qui lui serait nécessaire pour vivre. Aussi admettent-ils que le taux de l'impôt soit d'autant plus élevé que le revenu sur lequel il porte est plus grand.

Le système fiscal institué par la Révolution de 1789 s'inspire donc des trois principes suivants : l'impôt est établi d'après la méthode des signes extérieurs, par opposition à la méthode de la déclaration du contribuable, dans le but d'éviter les indiscretions de la constatation directe des revenus. Il est réel, pour parer aux inconvénients de l'arbitraire, auquel pourrait conduire un impôt établi en considération de la personne assujettie. Il tend à être proportionnel aux revenus du contribuable, dans le but d'exiger de ce dernier une rémunération en rap-

port avec le prix du service rendu par l'Etat dans la protection des biens. Tous ces principes découlent de la conception économique individualiste dont étaient imbus nos aïeux en 1789. Les devoirs des citoyens à l'égard de l'Etat, et surtout leurs droits, sont puisés dans la théorie du « Contrat social », telle qu'elle est développée par Jean-Jacques Rousseau. D'après Montesquieu, « l'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir plus agréablement » (1). Adam Smith, dans la *Richesse des Nations*, considère le contrat fiscal comme un contrat de louage d'ouvrage dans lequel l'individu paye à l'Etat le prix des services qu'il lui rend. Plus tard, Emile de Girardin aperçoit un contrat d'assurance dans lequel le contribuable paye une prime à l'Etat pour pouvoir jouir de ses droits (2). Proudhon voit dans l'impôt un échange (3). Menier (4) et le duc de Broglie (5) font du contrat fiscal un contrat de société de production dans lequel chaque associé doit participer aux dépenses d'exploitation en proportion du capital qu'il possède.

Sous l'influence de ces doctrines, le citoyen est considéré comme une partie concluant un contrat avec l'Etat ; il est en droit d'exiger du co-contractant le respect du secret de ses affaires privées. Aussi l'impôt sera-t-il établi

(1) *Esprit des Lois*, livre XIII, art. 1.

(2) *Questions financières*, 1858.

(3) *Théorie de l'impôt*, 1868.

(4) *Théorie de l'impôt sur le capital*.

(5) *Le libre-échange et l'impôt*, 1879.

d'après les présomptions de la fortune de chaque contribuable, et il devra être dans une juste proportion avec le prix du service rendu.

La théorie du « Contrat social » a été violemment combattue au cours du xix^e siècle. Elle a été considérée comme une fiction, en ce sens qu'il n'y a jamais eu entre les particuliers et l'Etat de rapport pouvant être dénommé un contrat ; il s'agit non d'une adhésion libre, mais bien d'une nécessité inéluctable devant laquelle doivent se plier les hommes dès qu'ils vivent en société. De même, le contribuable ne saurait se soustraire à l'impôt, ce qu'il pourrait faire s'il était réellement lié à l'Etat par un contrat. D'autre part, comment pourrait-on calculer le prix de certains services rendus ? « Quelle est la mesure exacte dans laquelle chaque contribuable bénéficie des services de la diplomatie, de l'entretien d'une armée coloniale, de la réception d'un souverain étranger, de l'existence d'un ministère des finances, ou d'une administration des beaux-arts, etc. ? » (1). Poussée jusqu'aux limites extrêmes, la conception individualiste devrait exiger un impôt proportionnellement plus élevé des classes pauvres que des classes riches, puisque les premières bénéficient à peu près exclusivement des dépenses d'assistance, d'enseignement primaire, etc.

Au cours du xix^e siècle, les doctrines solidariste et socialiste se sont opposées à la doctrine individualiste. Le

(1) Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4^e édition, p. 362.

solidarisme « envisage dans le contribuable non pas tant l'individu retranché dans son droit comme dans une forteresse, traitant avec l'Etat au plus juste prix, ainsi que font entre eux des hommes d'affaires, que le membre d'une communauté où tous sont unis par des liens si forts et si nombreux, liens politiques, liens des intérêts matériels, liens des sentiments moraux, des croyances, des pensées, qu'il est chimérique de prétendre fixer le dividende de chacun dans l'actif social, ou sa responsabilité dans le passif, comme s'il s'agissait d'actionnaires qui font leurs comptes » (1). Le socialisme, tout au moins lorsqu'il espère obtenir la réalisation de sa doctrine grâce à des moyens évolutifs, compare la société à une grande famille dont tous les hommes seraient les membres : le gouvernement a pour mission d'assurer l'existence de tous, et, pour atteindre ce but, d'exiger du riche le versement du superflu grâce auquel le pauvre pourra vivre. Sous l'influence de ces deux doctrines, l'impôt demanda « à chacun dans la mesure de ses forces » (2), et non à chacun selon son bénéfice. Les forces contributives des citoyens varient selon que les revenus suffisent à peine aux exigences de la vie ou permettent de se procurer le superflu : elles diminuent avec le nombre d'enfants à élever ; elles augmentent plus que proportionnellement avec la fortune possédée. Seule la connaissance exacte des ressources individuelles permet l'application des princi-

(1) Truchy, *Revue d'économie politique*, 1901, p. 471.

(2) WAGNER, *Traité de la science des finances*, trad. franç. 1909, Tome II, p. 253.

pes suivants : exonération du minimum d'existence ; réduction pour charges de famille ; discrimination des revenus ; taux progressif de l'impôt. L'évaluation des revenus ne peut, par conséquent, être faite d'après des présomptions ; il faut procéder à une constatation directe, et les meilleurs moyens dont on dispose sont la déclaration du contribuable ou la taxation administrative.

Nous avons montré les principaux inconvénients encourus par notre ancien système fiscal basé sur le principe des signes extérieurs et sur ses deux corollaires : la réalité et la proportionnalité de l'impôt. Quelques autres critiques, conséquences d'ailleurs pour la plupart du principe indiciaire adopté, étaient dirigées contre les « quatre vieilles ». Nous nous bornerons à les énumérer : un développement approfondi nous ferait sortir du cadre de notre étude ; il est indispensable cependant de connaître l'ancien système dans son ensemble pour pouvoir le comparer à celui qui l'a remplacé.

L'ancien système fiscal apparaissait sans plan d'ensemble. Un plan existait, il est vrai, à l'origine : l'Assemblée constituante créa en effet deux impôts directs : la contribution foncière par la loi du 23 novembre-1^{er} décembre 1790 ; la contribution mobilière par la loi du 13 janvier-18 février 1791. Cette dernière était basée sur le revenu présumé du contribuable. Mais on déduisait du revenu imposable, le cas échéant, le revenu déjà imposé à la contribution foncière : ainsi étaient établis deux impôts qui devaient atteindre toutes les facultés sans se superposer,

Bientôt, sous la pression des besoins financiers, de graves atteintes furent apportées à la conception doctrinale de 1790 : l'Assemblée constituante elle-même créa l'impôt des patentes par la loi des 21-27 mars 1791. Le Directoire institua, par la loi du 4 frimaire an VII, la contribution des portes et fenêtres. Ainsi, par l'établissement de ces nouveaux impôts, on ne se trouvait plus en présence de la juxtaposition voulue par l'Assemblée constituante. Il y avait, au contraire, superposition de deux contributions sur les mêmes éléments de fortune : mobilière et portes et fenêtres d'une part, foncière et patente d'autre part. On pourrait croire que le but poursuivi était d'établir un impôt fragmentaire sur chaque source de revenus et un impôt complémentaire sur l'ensemble des ressources. Mais cette harmonie apparente n'existait pas ; en premier lieu, dès le début du XIX^e siècle, bien des revenus n'étaient soumis à aucun impôt spécial : il en était ainsi pour les valeurs mobilières ; les bénéfices de l'exploitation agricole ; les créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires ; les traitements, salaires et pensions ; les bénéfices d'un certain nombre de professions libérales. D'un autre côté, la contribution mobilière, loin de jouer le rôle d'un impôt général, tendait à devenir une taxe sur l'habitation : et l'impôt des portes et fenêtres se superposait à l'impôt foncier dans la région du midi où il est en général acquitté par le propriétaire, ou bien il était une taxe payée par les locataires dans la région du nord.

Loin d'apparaître sous la forme d'un plan d'ensemble,

le système des « quatre vieilles » se présentait donc avec deux sources principales d'inégalités. D'une part, il y a surabondance d'impôts sur certains éléments : les immeubles bâtis supportent la contribution foncière des propriétés bâties, et l'impôt des portes et fenêtres ; la valeur locative de l'habitation d'un commerçant sert de base à l'imposition de la contribution mobilière et de la patente. D'autre part, un grand nombre de revenus ne sont atteints par aucun impôt, et parmi ceux-ci les valeurs étrangères, les créances chirographaires, les bénéfices de certaines professions telles que celles d'artiste, d'homme de lettres ne peuvent pas être connus dans un régime basé sur les signes extérieurs. Ainsi s'exprimait Stourm, cependant partisan de l'ancien système d'impôts : « Du moment qu'on s'abstient par principe d'exiger des déclarations des contribuables et d'exercer, à leur égard, aucune inquisition, il faut bien se résigner à laisser certaines portes fermées. C'est le revers inévitable de la médaille » (1).

Des critiques peuvent être adressées non seulement au système pris dans son ensemble, mais encore à chaque contribution envisagée en particulier. La contribution des portes et fenêtres encourt le reproche d'être une taxe anti-hygiénique. Pour se soustraire à l'impôt, on a tout intérêt à ne pas construire ou à supprimer les ouvertures, indices sur lesquels reposent les cotisations.

La contribution des portes et fenêtres, comme la contribution mobilière sont des impôts de répartition ; à ce

(1) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 1^{re} édition 1893, p. 168.

titre, on peut leur reprocher d'employer une méthode moins perfectionnée que celle basée sur le principe de quotité. Le mécanisme de la répartition, en ce qui concerne la contribution mobilière surtout, lorsque cette dernière était perçue au profit de l'Etat, était très compliqué, et aboutissait à de graves injustices. Le contingent demandé à ce dernier impôt était divisé chaque année entre les départements par la loi de finances ; le Conseil général indiquait la part qui incombait à chaque arrondissement ; et le Conseil d'arrondissement faisait la répartition entre les diverses communes. La détermination de la quote-part de chaque contribuable était faite de la façon suivante : le Conseil municipal désignait les personnes indigentes qui ne devaient pas être imposées ; la contribution personnelle était obtenue en multipliant le nombre de contribuables par le prix de trois journées de travail fixé par le Conseil général. La contribution mobilière devait fournir la différence entre le contingent affecté à la commune et la somme déjà demandée à la contribution personnelle. Les répartiteurs devaient déterminer le loyer matriciel servant de base à l'imposition de chaque contribuable d'après la valeur locative de l'habitation occupée ; la division de la somme à répartir par chaque loyer matriciel donnait le montant de la contribution mobilière de chaque contribuable.

Or, d'une part, le contingent demandé à la contribution personnelle-mobilière avait été réparti entre les départements par la loi du 21 avril 1832 de la façon suivante : $\frac{1}{3}$ au prorata des contingents des années précédentes ;

1/3 au prorata des cotes personnelles établies en 1831 ;
1/3 au prorata des valeurs locatives révisées après enquêtes effectuées de 1821 à 1829. A dater de la loi du 4 août 1844, le contingent de chaque département fut modifié chaque année exclusivement d'après les constructions nouvelles et les démolitions ; en fait, la répartition entre les arrondissements et les communes ne recevait que des modifications basées sur les mêmes éléments. Il était impossible de comparer les évaluations faites à des périodes éloignées et ainsi la péréquation espérée ne pouvait se réaliser.

D'autre part, dans la plupart des communes, les répartiteurs ne considéraient pas la valeur locative du logement occupé par les contribuables pour déterminer leur loyer matriciel ; ils se basaient sur leur fortune présumée. On voit combien était faussé le mécanisme primitivement conçu de la répartition.

Telles sont les nombreuses critiques soulevées par un régime fiscal basé sur les signes extérieurs. On ne saurait donc songer à abandonner notre système basé sur la déclaration pour restaurer les « quatre vieilles ». Sans doute, on a essayé de perfectionner notamment la contribution mobilière, en tenant compte dans son établissement, pour certaines villes, du minimum d'existence et des charges de famille (1). Mais comme ces améliorations sont peu importantes dans la conception actuelle d'un système fis-

(1) Lois du 3 juillet 1846, 31 décembre 1900, 16 juillet 1903, 20 juillet 1904.

cal, et comme il serait vain d'espérer en un perfectionnement d'un régime que des centaines de projets ou de propositions n'ont pu réaliser !

Il ne saurait être question de rétablir la contribution des portes et fenêtres, déjà supprimée théoriquement, en raison de son caractère anti-hygiénique, par la loi du 18 juillet 1892. La contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties serait conservée avec les modifications apportées par les lois du 8 août 1890, du 29 mars 1914 et du 31 juillet 1917. La réforme consisterait donc, en définitive, à demander à la contribution mobilière et à la contribution des patentes les ressources procurées actuellement par l'impôt général sur le revenu et par les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices non commerciaux. Sans doute, ces contributions ont à leur actif de beaux états de service. En raison de la faible somme qui leur était demandée, elles ont pourvu, pour une bonne part, aux ressources budgétaires durant plus d'un siècle. On ne saurait espérer leur faire jouer le même rôle dans nos budgets d'après-guerre sans risquer de soulever l'opposition la plus violente en raison de la confiscation des petits revenus et des criantes injustices auxquelles on aboutirait.

§ 2. — *Le système fiscal basé sur la taxation d'office.*

Un système fiscal basé sur la taxation d'office offre-t-il, de son côté, des avantages de nature à le faire préférer à un régime basé sur la déclaration du contribuable ?

Avec la taxation d'office, il est difficile pour les agents ou les commissions chargés d'asseoir les impôts de déterminer les revenus exacts des contribuables. Souvent, surtout en matière de bénéfices non-commerciaux, on en sera réduit à établir une imposition d'après les manifestations extérieures de la richesse et les critiques adressées au système indiciaire seront encourues.

Si l'on veut sauvegarder les droits du contribuable et limiter les droits de recherche reconnus aux agents taxateurs, les impositions seront établies d'une façon arbitraire. Les droits d'investigation devront être, au contraire, très étendus si l'on désire que l'impôt soit productif et équitable, et, dans ce cas, on reprochera au système une inquisition qui se traduira par de nombreuses vexations.

N'y aura-t-il pas lieu de craindre des exagérations dans la détermination des ressources du contribuable ? « Le dicton qu'on ne prête qu'aux riches se trouve ici pleinement confirmé, a écrit M. Gidé. Nous faisons le pari, ajoutait-il, que si l'on prenait les cent personnes les plus riches d'une ville quelconque, qu'on fît le total de la fortune que la commune renommée leur attribue et qu'on le comparât à leur fortune réelle, on verrait que celle-ci est inférieure de près de moitié à l'évaluation faite par le public » (1). Comment les assujettis qui s'estimeront surtaxés pourront-ils faire reconnaître l'erreur commise à leur préjudice ?

(1) *Revue d'économie politique*, 1896, Chronique économique, p. 501.

La taxation d'office encourt les mêmes reproches que cet autre mode de constatation directe des revenus : la déclaration du contribuable. Elle ne présente, par contre, pas les mêmes avantages : nombreux sont ceux, quoi qu'on en dise, qui n'ont pas de répugnance à faire connaître leurs revenus, et qui, guidés par un sentiment d'honnêteté, souscrivent une déclaration sincère. Serait-il sage de se priver de ce moyen de taxation ? Et si la déclaration produite est entachée de fraude, l'agent taxateur pourra néanmoins y puiser des éléments utiles pour ses recherches, recherches qu'il pourra entreprendre avec les mêmes moyens que ceux dont il disposerait dans la taxation d'office pure et simple. D'autre part, il sera procédé à une estimation plus exacte du revenu ou du bénéfice réel à l'égard des gens qui ont l'intention de dissimuler leurs ressources, dans un système fiscal basé sur la déclaration du contribuable plutôt que dans un système établi sur le principe de la taxation d'office, en raison de la crainte des pénalités susceptibles d'être établies dans le premier système et qui ne trouvent pas de place dans le deuxième.

Le régime de la taxation d'office ne saurait donc être préféré à celui de la déclaration. Le législateur français a paru bien inspiré en faisant de la taxation d'office un mode de détermination des revenus à utiliser dans le cas seulement où le contribuable ne veut pas faire connaître ses ressources.

CHAPITRE III

AVANTAGES PRÉSENTÉS PAR LE RÉGIME DE LA DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE.

Nous avons vu qu'aucun système fiscal n'est parfait ; et les inconvénients présentés par les signes extérieurs et la taxation d'office comme modes d'évaluation des revenus sont encore plus graves dans leurs conséquences que les reproches adressés à notre régime actuel créé par les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917. D'ailleurs, notre système fiscal basé sur la déclaration du contribuable comporte de précieux avantages qui précisément sont dus à ce mode de constatation du revenu. L'impôt est personnel en ce sens qu'il tient compte du degré d'aisance que les revenus procurent aux contribuables. Tels sont bien les caractères présentés par l'impôt général, impôt dans lequel le revenu net est seul imposé, en tenant compte des principes de minimum d'existence, de déductions et réductions pour charges de famille, de tarif progressif. Quant aux impôts cédulaires, ils sont considérés comme réels, et l'historique de notre étude nous a montré que les partisans modérés d'une réforme fiscale, effarouchés

par la crainte de voir établir un impôt personnel, opposaient à ce dernier la conception d'impôts cédulaires affectant le caractère de réalité. Cependant les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices non commerciaux sont établis en considération des personnes assujetties, en ce sens que les redevables bénéficient de réductions ou d'exemptions à la base, et de réductions pour charges de famille.

Avec un système basé sur la déclaration du contribuable, il est possible de taxer le revenu net, le seul qu'il soit juste d'imposer. Nous avons vu que, par définition, un impôt sur les signes extérieurs ne peut atteindre que le revenu présumé. Au contraire, il est possible, si le redevable fait connaître ses ressources, de déterminer quel a été son revenu brut, quelles dépenses sont à déduire comme nécessaires pour la production et la conservation de ce revenu, quel revenu net en ressort. C'est seulement en fonction de ce dernier qu'un citoyen peut être appelé à contribuer aux dépenses de l'Etat. L'impôt général répond à cette conception. De même, le bénéfice qui sert de base à la cédule des bénéfices non commerciaux est le bénéfice net, après déduction opérée sur le bénéfice brut des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Le commerçant ou l'industriel, qui consent à produire un résumé de son compte de profits et pertes, est lui aussi taxé sur le bénéfice net, tel qu'il ressort de ses livres de commerce, défalcation faite sur le bénéfice brut des charges de l'entreprise. Nous avons vu qu'en fait, l'obligation de produire ses livres de comptabilité pour le commer-

cant ou l'industriel, ayant réalisé l'année précédente un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, entraîne pour cette catégorie de contribuables, la possibilité d'établir leurs impositions d'après leur bénéfice net. Au contraire, les commerçants et industriels ayant réalisé l'année précédente un chiffre d'affaires inférieur à 50.000 francs ne sont pas encore imposés d'une façon obligatoire d'après leur bénéfice net.

On ne contestera pas qu'une imposition établie d'après un revenu net ne soit plus scientifique qu'une imposition établie d'après un revenu brut ou même un revenu présumé. La conception actuelle des charges fiscales exige, en outre, que l'on dispense ce revenu net de participer aux dépenses de l'Etat lorsqu'il correspond à une somme déterminée, considérée comme nécessaire pour assurer l'existence humaine. Si l'on voit dans l'homme un moyen de production, il est de l'intérêt de la société de ne pas compromettre le bon entretien de la personne humaine, résultat qui serait à craindre si on exigeait le prélèvement, au titre de l'impôt, de ce qui est nécessaire pour assurer la santé et la capacité de travail de l'individu. Si, au contraire, on considère l'homme, non comme un moyen de production, mais comme la fin du problème de la production, les liens de garanties réciproques qui unissent entre eux les citoyens ne permettent pas de prélever au profit de la collectivité une partie des revenus nécessaires pour assurer l'existence des personnes peu aisées. D'ailleurs, les frais d'assiette et de recouvrement des petites cotes seraient plus élevés pour l'Etat que les impôts perçus à leur titre.

Le principe du minimum d'existence a cependant soulevé de nombreuses objections : on a dit, en premier lieu, qu'il était immoral et dangereux d'accroître l'influence politique des classes non possédantes et de les exonérer de tout impôt. Il est certain qu'il devrait être considéré comme honorable de procurer des ressources à l'Etat. Il est également à craindre que dans une démocratie, sous l'influence des idées démagogiques, on n'établisse le minimum d'existence à un niveau trop élevé. Mais il s'agit d'une question de mesure, et la mauvaise application d'un principe ne peut être invoquée pour condamner ce principe en lui-même. D'ailleurs, il est inexact de prétendre qu'un citoyen ne payant pas d'impôt direct bénéficie des avantages procurés par l'Etat sans participer à aucune charge. En réalité, il acquitte les impôts indirects, d'autant plus lourds que ces derniers sont établis sur les objets de première nécessité ; et, quand la Patrie est en danger, il ne peut se dérober à l'impôt du sang. On a encore dit que la détermination du minimum d'existence était difficile et devait être établie d'une façon arbitraire. C'est exact ; mais il appartient au législateur de recueillir tous les renseignements nécessaires pour décider quels revenus ne doivent pas participer aux dépenses publiques. Enfin, on a prétendu avant l'établissement de notre nouveau régime que si les petits revenus étaient exempts de tout impôt, notre système fiscal serait improductif, en raison du morcellement des fortunes en France. Comme nous le verrons, cette crainte n'était pas justifiée.

En ce qui concerne les industriels, les commerçants et

les titulaires de charges et offices, le législateur n'a pas exonéré totalement d'impôt une partie déterminée du bénéfice : il a prévu seulement des abattements partiels à la base : la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart ; la fraction comprise entre 1.500 et 5.000 francs pour un demi ; le surplus pour la totalité (1). Ainsi, en 1923, un commerçant, n'ayant personne à charge, payera 30 francs d'impôts, s'il a réalisé en 1922 un bénéfice de 1.500 francs ; il payera 170 francs pour un bénéfice de 5.000 francs, 570 francs pour un bénéfice de 10.000 francs (2). Le vrai principe du minimum d'existence est appliqué en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux et d'impôt général. Selon les conditions économiques des périodes traversées, la fraction du bénéfice ou du revenu considérée comme non imposable a varié à plusieurs reprises. En ce qui concerne les bénéfices non commerciaux, il est tenu compte de la population du lieu d'habitation, car, d'une façon générale, le coût de la vie est d'autant plus élevé que l'on réside dans une ville plus importante. A dater de 1923, est seule imposable la fraction du bénéfice net excédant : 6.000 francs dans les communes de 500.000 habitants et au-dessous ; 6.500 francs dans les communes de plus de 500.000 habitants, c'est-à-dire Lyon et Marseille ; 7.000 francs dans le département de la Seine.

(1) Art. 12 de la loi du 31 juillet 1917.

(2) Taux de 8 p. 100. Art. 12 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'art. 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

D'autre part, la fraction du bénéfice net comprise entre le minimum exonéré et la somme de 8.000 francs est comptée seulement pour moitié (1). Par suite, à Paris, un avocat ayant réalisé en 1922 un bénéfice inférieur à 7.010 francs ne sera pas imposé à la cédula ; si, n'ayant personne à charge, il a eu un bénéfice de 10.000 francs, il payera un impôt de 150 francs ; pour 30.000 francs de bénéfice, l'impôt sera de 1.350 francs (2). De même, en 1923, sont affranchies de l'impôt général les personnes dont le revenu imposable n'excède pas la somme de 7.000 francs (3). Ainsi, une personne, n'ayant aucune charge de famille, et ayant eu en 1922 un revenu de 6.900 francs, n'acquittera pas d'impôt général. Abstraction faite de la majoration de 25 pour 100 encourue par les célibataires âgés de plus de trente ans, n'ayant personne à charge, l'impôt sera de 80 francs pour un revenu de 10.000 francs ; de 280 francs pour un revenu de 20.000 francs (4).

Au principe du minimum d'existence se rattache d'une façon très étroite le principe des déductions et réductions pour charges de famille. « Si l'on considère dans l'homme la force de travail, il n'y a de produit net, et par conséquent imposable que défalcaction faite des frais néces-

(1) Art. 31 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'art. 7 de la loi du 30 mars 1923.

(2) Taux de 6 %. Art. 31 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'art. 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

(3) Art. 9 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'art. 8 de la loi du 30 mars 1923.

(4) Art. 14 et 15 de la loi du 15 juillet 1914, modifiés par l'art. 8 de la loi du 25 juin 1920.

saïres, non seulement pour maintenir cette force en bon état, mais pour la remplacer une fois usée. Si l'on envisage le pouvoir économique du revenu, on aboutit à la même conclusion. Le revenu représente pour le contribuable une certaine somme de satisfactions de besoins..... Les charges de famille notamment influent sur les besoins ; ceux-ci, pour deux contribuables ayant par hypothèse le même revenu net, seront plus ou moins grands selon que les charges de famille seront plus ou moins élevées ; deux revenus nets mathématiquement égaux peuvent donc correspondre à des capacités contributives différentes » (1). Ce principe est admis, d'une façon générale, surtout dans la période de crise de natalité que nous traversons.

La considération des charges de famille joue un double rôle en matière d'impôt général. Elle entraîne, en premier lieu, une réduction du montant imposable du revenu lui-même. Le montant de ces déductions a varié, à plusieurs reprises, depuis 1914. Depuis la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920, les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 3.000 francs. La même déduction est accordée, en cas de décès de l'un des époux, au conjoint survivant non remarié et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage. En outre, tout contribuable a droit, sur son revenu annuel, à une déduction de 1.500 francs par personne à sa charge si le nombre des personnes à sa

(1) TRUCHY, *Revue d'économie politique*, 1901, p. 494.

charge ne dépasse pas cinq. Toutefois, pour chaque enfant au-dessous de vingt et un ans resté à la charge de ses parents, et pour chaque personne au-delà de la cinquième, quel que soit son âge, la déduction est portée à 2.000 francs (1). Les charges de famille permettent d'obtenir, en deuxième lieu, une réduction sur le montant de l'impôt lui-même. Le taux des réductions a varié dans les divers textes législatifs élaborés depuis 1914. Actuellement, tout contribuable dont le revenu net total, défalcation faite des déductions précédemment énumérées, n'est pas supérieur à 10.000 francs a droit à une réduction d'impôt de 7,50 pour 100 pour chaque personne à sa charge jusqu'à la deuxième, et de 15 pour 100 pour chacune des autres personnes à partir de la troisième. Tout contribuable dont le revenu, défalcation faite des mêmes déductions, est supérieur à 10.000 francs a droit à une réduction d'impôt de 5 pour 100 pour chacune des trois premières personnes à sa charge, et de 10 pour 100 pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, sans que, toutefois, le montant total de cette réduction puisse excéder 2.000 francs par personne à la charge du contribuable (2).

Dans le même ordre de préoccupations, l'article 9 de la loi du 25 juin 1920 a établi des majorations sur le montant de l'impôt pour les contribuables qui n'ont personne

(1) Art. 12 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'art. 7 de la loi du 25 juin 1920.

(2) Art. 15 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'art. 8 de la loi du 25 juin 1920.

à charge. Le montant de l'impôt général sur le revenu est majoré de 25 pour 100 pour les contribuables âgés de plus de 30 ans qui sont célibataires ou divorcés et qui n'ont aucune personne à leur charge. Le même montant est majoré de 10 pour 100 pour les contribuables âgés de plus de trente ans, mariés depuis deux ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, lorsque, à la même date, ces contribuables n'ont pas d'enfant et se trouvent n'avoir aucune personne à leur charge. Ces dispositions ne sont pas applicables aux contribuables, titulaires d'une pension prévue par la loi du 31 mars 1919 pour une invalidité de 40 pour 100 et au-dessus, ni aux contribuables dont tous les enfants sont morts à la guerre.

Ainsi, un contribuable marié, ayant deux enfants mineurs à charge, ne payera pas d'impôt général en 1923, s'il a eu en 1922 un revenu inférieur à 14.000 francs. Pour un revenu de 20.000 francs, il acquittera un impôt de 119 francs, au lieu de 280 payé par le célibataire sans personne à charge, abstraction faite de la majoration de 25 pour 100 prévue par l'article 9 de la loi du 25 juin 1920. Pour un revenu de 40.000 francs, il payera un impôt de 774 francs tandis qu'un célibataire, sans personne à charge, payerait 1.280 francs, toujours abstraction faite de la majoration de 25 pour 100 que ce dernier pourrait acquitter en plus. Une personne, mariée ou veuve, ayant huit enfants mineurs à sa charge, n'acquittera pas d'impôt général, pour un revenu de 25.900 francs, tandis que le célibataire, sans personne à charge, payera, pour le même revenu, un impôt de 516 francs, et, le cas

échéant, de 645 francs, si l'article 9 de la loi du 25 juin 1920 lui est appliqué.

Pour les deux cédules, objet de notre étude, la considération des charges de famille intervient uniquement pour faire accorder des réductions sur le montant de l'impôt, et non des déductions sur le bénéfice imposable. Le taux des réductions est celui prévu pour l'impôt général. Toutefois, lorsque le revenu net total est supérieur à 10.000 francs, le montant total de la réduction ne peut dépasser 300 francs par personne à la charge du contribuable, au lieu de 2.000 francs prévus en matière d'impôt général (1).

La déclaration du contribuable est appelée à jouer un rôle dans l'indication des charges de famille. La déclaration pourra également être utilisée pour connaître la nature des revenus ; il sera possible d'appliquer le principe de la discrimination, c'est-à-dire qu'on pourra taxer les revenus à des taux différents selon leur source. « Qu'il neige ou qu'il vente, que le rentier soit bien portant ou confiné dans son lit par la maladie, qu'il soit jeune ou invalide, qu'il reste chez lui ou qu'il coure le monde comme globe-trotter, toujours son revenu court après lui et ne lui fait jamais défaut » (2). Au contraire, « les honoraires de l'avocat ou du médecin, le traitement de l'employé ou du fonctionnaire, sont des choses qui ne

(1) Art. 52 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'art. 5 de la loi du 25 juin 1920.

(2) GIDE. *Cours d'Economie politique*, 2^e éd. 1911, p. 518.

durent que ce que durent les services dont ils sont la contre-partie : la maladie, la vieillesse, la mort y mettent fin. Un homme prévoyant devra donc, sur de tels revenus, prélever une épargne en vue de l'époque où la source en sera tarie ; il n'a pas, pour ses dépenses présentes, la libre et complète disposition de la somme qu'il gagne » (1). Entre les revenus du capital et ceux du travail, il en existe une troisième catégorie qui a sa source à la fois dans la mise en valeur des capitaux et dans l'activité personnelle de l'individu. Il en est ainsi notamment pour les revenus de l'industriel ou du commerçant qui ont engagé leurs capitaux dans des entreprises qu'ils gèrent eux-mêmes. Ces revenus sont communément dénommés revenus mixtes. Si l'on admet le principe de l'égalité des sacrifices devant l'impôt, le taux de l'impôt doit être plus élevé pour les revenus du capital que pour ceux du travail, et il doit être intermédiaire entre ces deux derniers pour les revenus mixtes.

Cependant on a critiqué la mise en application du principe de la discrimination. « L'impôt.... est annuel par essence. Il atteint donc les revenus chaque année, tant qu'ils se manifestent, et pour le montant qu'ils découvrent, cessant de les frapper dès qu'ils disparaissent, les frappant moins lorsqu'ils diminuent, devenant ainsi précaire et viager comme eux. Ce jeu naturel de la taxation proportionnelle semble offrir des conditions suffisantes de rectitude fiscale, sans qu'il soit nécessaire de différen-

(1) ТРУСНУ. *Revue d'Economie politique*, 1901, p. 600.

cier les tarifs, au risque de complications souvent contraires finalement à l'égalité et même à la justice » (1). Nous croyons, au contraire, que si l'on veut déterminer les revenus des contribuables d'une façon subjective, il faut appliquer un taux plus faible aux revenus précaires de l'ouvrier, du fonctionnaire ou de l'avocat qu'aux « revenus fondés » du propriétaire ou du porteur de rentes ; et il doit être établi un taux intermédiaire entre ces deux derniers pour les revenus destinés à rémunérer à la fois les capitaux et l'activité personnelle des industriels et des commerçants.

La plupart des législations étrangères procèdent ainsi. En France, actuellement, le taux de l'impôt est fixé respectivement à 6 pour 100 en ce qui concerne les revenus du travail, 8 pour 100 pour les revenus mixtes, 10 pour 100 pour les revenus du capital (2). En tenant compte des dispositions précédemment étudiées au titre du minimum d'existence, et en supposant des contribuables sans charges de famille, un revenu de 10.000 francs acquittera un impôt de 1.000 francs s'il provient de propriétés foncières (part de l'Etat), un impôt de 570 francs pour une entreprise industrielle et un impôt de 150 francs pour une profession libérale (à Paris). Pour 20.000 francs de revenus, il sera perçu respectivement pour les trois mêmes catégories 2.000, 1.370 et 750 francs d'impôts.

(1) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, 1912, p. 166.

(2) Art. 23, 31, 12, 47 de la loi du 31 juillet 1917 modifiés par l'art. 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

Il est surtout nécessaire de connaître les revenus exacts des contribuables si l'on veut établir l'impôt progressif, et pour déterminer ces revenus, la déclaration des assujettis est un moyen tout indiqué. L'impôt est progressif lorsqu'il prélève sur les revenus une fraction d'autant plus grande que le revenu est plus important, tandis que l'impôt proportionnel prélève une fraction constante. L'institution d'un impôt progressif paraît désirable si l'on songe que « nos besoins ne sont pas tous placés au même rang; il y a entre eux comme une hiérarchie, et ils s'ordonnent les uns par rapport aux autres selon leur nécessité et par conséquent leur intensité décroissantes. C'est dans cet ordre qu'ils paraissent sur la scène de notre existence : d'abord les plus nécessaires, dont la satisfaction est indispensable au maintien même de la vie, puis d'autres qui le sont un peu moins, et à mesure que de nouvelles troupes de besoins entrent en scène, le caractère de nécessité s'efface, les nouveaux venus ne représentent plus que l'utile, le bien-être, le confort, le luxe, tout le développement complexe de l'être physique et moral. Chacun de nous les appelle ainsi à soi selon ses ressources : tout accroissement du revenu fait apparaître des besoins nouveaux et moins impérieux (1). Or, dans un système fiscal basé sur l'égalité des sacrifices, l'impôt doit occasionner à chacun la même somme de privations ; par conséquent, le taux de l'impôt doit augmenter avec le revenu. Les doctrines modernes de *l'utilité finale* tendent à la

(1) TRUCHY, *Revue d'Economie politique*, 1901, p. 606.

même démonstration. En effet, la valeur d'un bien est déterminée par son utilité finale : la première tranche de 1.000 francs de revenus, possédés par un contribuable est utilisée pour la satisfaction des besoins les plus essentiels ; la deuxième tranche est consacrée à des besoins moins impérieux ; chaque nouvelle tranche servira à des besoins de moins en moins pressants, et procurera même le superflu. Pour qu'il y ait égalité de sacrifices, il faudra donc établir un taux progressif d'impôt, au fur et à mesure de l'accroissement des revenus. La nécessité d'instituer la progression dans l'impôt direct s'impose surtout dans un pays comme la France où les impôts indirects sont appelés à fournir des subsides à l'Etat dans une large mesure. On a dit que les impôts indirects étaient « des droits progressifs sur la misère et que le pauvre y contribuait, non en raison de ses ressources, mais en raison de ses besoins ». En définitive, l'établissement d'un taux progressif dans l'impôt direct a pour but de rétablir, dans notre système fiscal, l'équilibre entre les facultés et les charges, équilibre rompu par la création des taxes de consommation.

Le principe de la progression a soulevé de vives critiques. Pour certains économistes, c'est d'après la manifestation objective des revenus que doivent être déterminées les facultés des contribuables, et l'impôt sera juste s'il y a un rapport constant de proportionnalité entre l'impôt et le revenu. « Est-ce que rationnellement l'impôt ne doit pas être réparti de telle façon que chacun paie strictement le juste prix des services qu'il reçoit et la juste

part qui lui incombe dans les dettes de la société ? Que dirait-on d'un boulanger, d'un épicier ou d'un marchand quelconque qui voudrait faire payer sa marchandise non pas un prix uniforme pour la même qualité et la même quantité d'objets, mais à un prix qui s'élèverait suivant la fortune de l'acheteur ? Ne dirait-on pas que ce système est absurde ? » (1). En réalité, il est très difficile de déterminer la part des services rendus par l'Etat, que l'on envisage les services de sécurité, d'assistance ou de colonisation. Nous préférons nous rallier à la doctrine qui tient compte des conditions subjectives dans lesquelles se trouvent les individus. Nous croyons que plus un revenu est faible, plus il est absorbé par les nécessités de l'existence, et moins il doit participer aux charges publiques.

On a surtout fait ressortir les difficultés rencontrées pour l'établissement d'un impôt progressif. Dans l'impossibilité de déterminer d'une façon exacte le sacrifice à imposer à chacun pour le paiement de l'impôt, on établira des taux forcément arbitraires ; et le système, poussé à l'extrême, aboutira à la confiscation des gros revenus, surtout si le parti au pouvoir y voit une arme pour la réalisation de sa conception sociale. « Les partisans des tarifs progressifs modérés, a dit Stourm (2), tracent sur le sable une ligne idéale que leurs successeurs effaceront

(1) LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 7^e édition, tome I, p. 183.

(2) STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e éd., 1912, p. 287.

à leur gré pour la reporter plus loin. La barrière qu'ils ont dressée disparaîtra au premier changement de personnel gouvernemental. » On pourra, en effet, reprocher aux taux d'impôts d'être arbitraires, car il est difficile de déterminer dans quelle mesure l'impôt doit être progressif, mais on pourra tendre, autant que possible, vers la justice, et cela vaudra mieux que de ne pas toucher à l'injustice de l'impôt proportionnel. De même, on peut arrêter la progression à partir d'un certain revenu, et ainsi éviter le danger de la confiscation. Si cette dernière mesure était décrétée, ce serait non l'impôt progressif lui-même qui devrait être critiqué, mais bien les gouvernants qui se serviraient de cette arme. Ceux-là accepteront l'impôt progressif « qui attachent le plus de prix à réaliser la justice dans les institutions économiques et qui savent combien les intérêts qui sont ou se croient lésés par une réforme sont habiles à en grossir les périls » (1).

Deux méthodes différentes peuvent être utilisées pour l'établissement d'un système fiscal basé sur la progression. On peut diviser les revenus en tranches successives, prendre chacune des tranches pour une fraction de leur montant et appliquer un taux d'impôt unique au total de ces fractions. On peut, au contraire, appliquer au revenu lui-même un taux d'impôt progressif réglé d'après le chiffre même du revenu. Il a été fait application des deux méthodes dans les divers textes législatifs élaborés

(1) TRUCHY, *Revue d'Economie politique*, 1901, p. 617.

depuis 1914, en matière d'impôt général. Les impositions sont actuellement établies d'après un système basé sur la première méthode. On compte pour un vingt-cinquième, la fraction du revenu comprise entre 6.000 et 20.000 francs ; pour deux vingt-cinquièmes, la fraction comprise entre 20.000 et 30.000 francs ; et ainsi de suite, en augmentant d'un vingt-cinquième par tranche de 10.000 francs ; jusqu'à 100.000 francs, par tranche de 25.000 francs jusqu'à 400.000 francs, et par tranche de 50.000 francs jusqu'à 550.000 francs : la fraction du revenu excédant 550.000 francs est comptée pour l'intégralité. Le taux à appliquer au revenu taxable ainsi obtenu est fixé à 50 pour 100 (1). Par suite, abstraction faite de toute considération pour charges de famille, l'impôt perçu pour 10.000 francs de revenus est de 80 francs ; pour 100.000 francs de revenus, il est de 9.080 francs ; pour 550.000 francs, il atteint 171.080 francs.

Le taux de l'impôt n'est pas progressif en ce qui concerne les impôts cédulaires. Cependant il affecte ce caractère en matière de taxe spéciale sur le chiffre d'affaires ; le taux de l'impôt est fixé conformément au tarif suivant :

1 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 million et 2 millions de francs ;

2 pour 1.000 sur la fraction comprise entre 2 millions et 10 millions de francs ;

3 pour 1.000 sur la fraction comprise entre 10 millions et 100 millions de francs ;

(1) Art. 15 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'art. 8 de la loi du 25 juin 1920.

4 pour 1.000 sur la fraction comprise entre 100 millions et 200 millions de francs ;

5 pour 1.000 sur la fraction supérieure à 200 millions de francs (1).

Il ne suffit pas, pour justifier l'adoption d'un régime fiscal basé sur la déclaration du contribuable, que ce système réponde aux idées de progrès social. Car la raison d'être d'un système fiscal, c'est de procurer à l'Etat les ressources qui lui sont nécessaires ; et l'on se trouverait en présence d'une utopie si ce but n'était pas atteint. Dans notre nouveau régime fiscal, on ne peut connaître les résultats d'une année déterminée que longtemps après, en raison de la longue période durant laquelle les impositions peuvent être établies. Le tableau ci-après présente le nombre d'articles et le montant des rôles des impôts sur les revenus émis par l'Administration des Contributions directes depuis la mise en application de ces impôts jusqu'au 30 avril 1922, date la plus rapprochée à laquelle il nous est possible de fournir ce tableau d'ensemble. Nous donnons les renseignements relatifs aux deux cédules des bénéfices agricoles, des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, bien que ces dernières ne soient pas établies d'après la déclaration du contribuable. On pourra avoir ainsi un aperçu complet du rendement des impôts créés par les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917, et dont l'assiette est confiée à l'Administration des Contributions directes.

(1) Art. 14 de la loi du 31 juillet 1917.

TABEAU présentant le nombre d'articles et le montant des rôles des impôts sur les revenus émis depuis la mise en application de ces impôts jusqu'au 30 avril 1922 (1)

ANNÉES au titre desquelles les impôts ont été établis	NATURE DES IMPOTS	NOMBRE d'articles ou de cotes	ÉVALUATION du produit annuel de l'impôt tel qu'il a été indiqué au Parlement lors du vote des lois organiques.	PRODUIT global des rôles émis jusqu'au 30 avril 1922
1	2	3	4	5
1916 (Revenus de 1915)	Impôt général.....	270.226	francs 40.000.000	francs c. 51.164.211 38
1917 (Revenus de 1916)	Impôt général.....	474.077	140.000.000	254.610.955 25
1918 (Bénéfices et revenus de 1917)	Bénéfices industriels, etc..... Bénéfices agricoles..... Traitements, salaires, etc..... Bénéfices des professions non commer- ciales..... Impôt général.....	1.021.487 63.786 1.633.993 32.882 581.019	200.000.000 5.000.000 12.000.000 6.000.000 370.000.000	252.052.670 99 2.218.487 81 64.516.695 47 5.186.639 93 547.708.484 12
	TOTAUX.....	3.333.167	593.000.000	871.682.978 32
1918 (Bénéfices et revenus de 1918)	Bénéfices industriels, etc..... Bénéfices agricoles..... Traitements, salaires, etc..... Bénéfices des professions non commer- ciales..... Impôt général.....	1.007.556 60.305 399.302 33.887 670.218	200.000.000 2.000.000 50.000.000 6.000.000 450.000.000	258.717.464 35 2.379.562 79 62.662.676 14 6.000.944 99 563.054.552 98
	TOTAUX.....	2.171.268	708.000.000	892.815.201 25
1920 (Bénéfices et revenus de 1919)	Bénéfices industriels, etc..... Bénéfices agricoles..... Traitements, salaires, etc..... Bénéfices des professions non commer- ciales..... Impôt général..... Frais d'avertissement (2.480.633 art.).....	1.139.236 163.492 993.486 37.299 474.288 »	500.000.000 30.000.000 55.000.000 8.000.000 800.000.000 »	592.628.299 35 16.049.271 26 115.936.724 52 19.491.654 29 896.719.808 36 124.034 15
	TOTAUX.....	2.807.801	1.393.000.000	1.640.949.791 93
1921 (Bénéfices et revenus de 1920)	Bénéfices industriels, etc..... Bénéfices agricoles..... Traitements, salaires, etc..... Bénéfices des professions non commer- ciales..... Impôt général..... Frais d'avertissement (3.558.660 art.).....	1.152.040 200.339 1.999.629 55.439 805.722 »	500.000.000 30.000.000 55.000.000 8.000.000 800.000.000 »	761.606.618 47 23.417.266 75 254.873.669 54 38.122.504 03 1.147.979.714 28 177.933 »»
	TOTAUX.....	4.213.169	1.393.000.000	2.226.177.706 07
	TOTAUX GÉNÉRAUX.....			5.937.400.844 20

(1) Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes
et aux taxes assimilées, 1922, p. 204.

On peut se rendre compte que les trois impôts établis d'après la déclaration du contribuable assurent la plus grande partie des recettes : en 1921, 1.947.708.836 francs 78 centimes tandis que les cédulas des bénéfices agricoles et des traitements ont rapporté 278.290.936 francs 29 centimes. On peut constater l'augmentation du nombre de cotes chaque année, le rendement croissant, qu'il s'agisse de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ou de l'impôt général. On peut enfin remarquer que chaque année le produit des rôles a été supérieur aux évaluations budgétaires, telles qu'elles ont été faites lors du vote de chacune des lois organiques : quand la loi du 25 juin 1920 a été élaborée, on espérait que les deux impôts cédulaires basés sur la déclaration du contribuable et que l'impôt général rapporteraient 1.308.000.000 de francs ; le 30 avril 1922, ils avaient produit, au titre de l'année 1921, 1.947.000.000 de francs.

On peut établir une comparaison entre ces chiffres et le rendement des anciens impôts, patente et contribution mobilière, qui seraient appelés à remplacer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et l'impôt général. Nous choisissons les années où les produits de ces impôts ont été les plus élevés : en 1917, le principal de la patente revenant à l'Etat a été de 116.823.093 francs 28 centimes ; en 1914, le principal de la contribution personnelle-mobilière a été de 84.583.061 francs 70 centimes (1). Autre-

(1) *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et aux taxes assimilées*, 1922, pages 154 et 128.

fois, ces impôts n'étaient supportés qu'en raison de la faible somme qui leur était demandée. Quelles criantes injustices on établirait si on multipliait ces principaux par un coefficient de 6, 7 ou 8 pour atteindre le rendement obtenu des nouveaux impôts institués à leur place ! « Je reconnais, a dit M. de Lasteyrie, alors rapporteur de la loi du 25 juin 1920 à la Chambre des députés, que nos anciennes contributions directes, qui pouvaient être suffisantes dans la période heureuse de la paix, seraient aujourd'hui complètement insuffisantes. Elles rapportaient de 500 à 600 millions au Trésor : on pouvait s'en contenter autrefois, dans ces temps où nos budgets ne dépassaient pas 4 à 5 milliards..... aujourd'hui où notre budget ordinaire atteint 20 milliards, il nous faut des impôts nouveaux, à grand rendement. Voilà pourquoi, moi qui ai combattu autrefois l'impôt sur le revenu, je m'y rallie aujourd'hui devant le malheur des temps » (1).

Il faut encore noter en faveur de notre nouveau système fiscal que jusqu'au 30 juin 1920 une partie des revenus ayant été prélevée au profit de l'Etat par la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, l'excédent seul a pu être imposé au titre des cédules et de l'impôt général. D'autre part, notre nouveau système est compliqué. Dans d'autres pays, il a fallu plusieurs années pour le mettre à point. Les nombreuses modifications qu'on lui fait subir chaque année exigent de longs délais pour leur

(1) J. O. du 15 avril 1920, Ch. des dép. Débats, sess. ord., 2^e séance du 14 avril 1920, p. 949.

mise en application. Enfin ces impôts ont été créés pendant la période troublée de la guerre alors que les services de l'assiette et du recouvrement étaient désorganisés et les moyens de contrôle insuffisants. Malgré ces conditions défavorables, la productivité du nouveau système a dépassé les espérances qu'avaient mises en lui ses promoteurs. Aussi nous sommes persuadé que ces impôts assureront la justice aux contribuables et la prospérité à l'Etat, surtout si l'on apporte à la déclaration du contribuable, et à son corollaire, le droit de vérification, les réformes suivantes qui nous paraissent désirables.

CHAPITRE IV.

RÉFORMES A APPORTER A NOTRE RÉGIME FISCAL EN CE QUI CONCERNE LA DÉCLARATION DU CONTRIBUABLE.

Actuellement, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, la déclaration du bénéfice net n'est jamais obligatoire. La déclaration du chiffre d'affaires est seule prévue et elle affecte le caractère d'obligation et de spontanéité pour les seuls assujettis réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs.

Le législateur avait l'intention d'établir par étapes l'imposition du bénéfice net, nous l'avons vu. Il n'a pas encore imposé aux contribuables l'obligation de déclarer leur bénéfice net, mais par l'institution des mesures de contrôle prévues à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, il permet indirectement d'obtenir le même résultat. A la lecture de plusieurs questions écrites posées au Ministre des finances par députés et sénateurs, on s'aperçoit qu'un grand nombre d'entre eux ne se sont pas rendu compte de la portée de leur vote lors de la discussion de l'article

32 de la loi du 31 juillet 1920. Certains ont proposé l'abrogation de cet article (1). Quant à nous, nous croyons préférable de ne pas maintenir la procédure actuelle que les contribuables peuvent considérer comme une mesure hypocrite à leur égard, car on semble leur dire qu'ils seront taxés d'après leur chiffre d'affaires s'ils le désirent; et par les moyens de contrôle on les impose sur leur bénéfice net. Il serait plus loyal de décider que les commerçants et les industriels réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs seront imposés d'après leur bénéfice net qu'ils devront déclarer obligatoirement et spontanément avant le 1^{er} mars de chaque année. Ces dispositions entraîneraient pour les commerçants et les industriels l'obligation de tenir une comptabilité régulière. Cette obligation serait une mesure heureuse à envisager dans l'intérêt du contribuable lui-même, pour le commerce en général, et indirectement pour l'assiette des contributions.

Nous croyons qu'il faudra s'efforcer d'imposer les mêmes obligations à tous les commerçants et à tous les industriels, dans leur intérêt particulier et dans l'intérêt de la collectivité. Car, en réalité, l'application du coefficient maximum peut permettre d'établir une imposition sur un bénéfice supérieur à celui réellement réalisé. D'autre part, la possibilité pour

(1) Proposition de M. Victor Constant et de plusieurs de ses collègues. *J. O. Ch. des dép. Doc. parl.* 1922, session extr., annexe n° 5.129 au procès-verbal de la 2^e séance du 24 novembre 1922, p. 358.

le contrôleur de taxer d'après un coefficient supérieur au maximum aboutit en fait à la taxation d'après le bénéfice net réel. Toutefois, en raison du peu d'importance des entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 50.000 francs, et pour permettre aux contribuables de s'adapter aux nouvelles mesures fiscales, il serait opportun de conserver pour cette catégorie de commerçants et d'industriels la taxation d'après un coefficient appliqué à leur chiffre d'affaires. Mais la déclaration du chiffre d'affaires devrait être produite d'une façon obligatoire et spontanée par tous les assujettis, sauf, bien entendu, par ceux qui acquittent la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, tant que durera cette taxe.

En résumé, nous croyons nécessaire de donner le caractère de spontanéité à toutes les déclarations en matière de bénéfices industriels et commerciaux, pour permettre l'assiette des impôts dans des conditions satisfaisantes. Et, puisqu'il est juste et rationnel d'établir les impositions d'après le bénéfice réel, il nous paraît sage de procéder ainsi en ce qui concerne les entreprises importantes.

En matière de bénéfices non commerciaux également, la déclaration devrait être souscrite obligatoirement et spontanément avant le 1^{er} mars de l'année de l'imposition. La nécessité pour le contrôleur de mettre les assujettis en demeure de faire connaître leurs bénéfices est une mesure qui entrave le service de l'assiette ; et elle n'empêche pas les contribuables d'encourir les pénalités pour défaut de déclaration.

Ce sont surtout les moyens de contrôle qui sont défec-

tureux en matière de bénéfices non commerciaux. On a dit que dans cette cédula était établi l'impôt sur les consciences en raison de l'inexistence des moyens de vérification. Cependant un certain nombre de contribuables sont considérés, d'après l'interprétation administrative, comme exerçant une profession non commerciale alors que leurs opérations ont beaucoup d'analogie avec les opérations commerciales. Il en est ainsi notamment pour les agents d'assurances qui opèrent au nom et pour les compagnies dont ils sont les mandataires attitrés. Il en est de même des représentants de commerce qui opèrent pour le compte d'une ou plusieurs maisons sans s'engager eux-mêmes lorsqu'ils ne reçoivent de rémunérations que de ces maisons et quand ils conservent la liberté de leurs agissements. Il semble que l'on pourrait imposer à cette catégorie de contribuables l'obligation d'inscrire leurs recettes et leurs frais généraux, de déclarer ces derniers éléments et de présenter leurs registres lors des vérifications.

Il existe encore un certain nombre d'assujettis auxquels il pourrait être demandé la communication des carnets de recettes et de dépenses : tels sont les écrivains, les peintres, les musiciens. Mais, précisément en raison de leur genre d'existence, ces personnes n'enregistrent pas les éléments qui permettraient de déterminer leur bénéfice. Si l'indication des rémunérations n'est pas puisée dans la comptabilité d'un commerçant, chez un éditeur ou dans une entreprise de spectacles, il sera très difficile de contrôler la déclaration. Il restera la vérifica-

tion d'après les signes extérieurs, moyen de contrôle qui devra être utilisé à défaut d'autre plus efficace.

Sont enfin rangés dans la cédule des bénéfices non commerciaux les contribuables tenus au secret professionnel prévu par l'article 378 du Code pénal : médecins, avocats, officiers ministériels. Puisque le nom des clients qui s'adressent à ces derniers ne doit pas être connu, il ne peut être exigé la production d'aucun livre de comptabilité ni d'aucun carnet. En réalité, il est possible de vérifier dans les bureaux de l'Enregistrement quels émoluments ont été perçus par les officiers ministériels pour les actes soumis à un tarif légal ; on ne pourra pas au contraire savoir quels ont été les honoraires proprement dits. Toutefois ces derniers pourront être connus, ainsi que les honoraires d'un avocat, lorsqu'un client les fera connaître, à titre de déduction, dans sa déclaration d'impôt général. En fait, les moyens de contrôle des déclarations souscrites par les avocats et les médecins sont presque inexistants. On pourrait prévoir l'obligation de présenter les carnets de recettes et de dépenses et prétendre que le secret professionnel n'est pas violé parce que le contrôleur est lui-même tenu au secret professionnel. L'institution de ces mesures serait trop hardie, et fournirait un argument de combat aux adversaires de notre régime fiscal. L'article 22 de la loi du 23 août 1871 oblige les banques constituées en sociétés par actions à représenter leur comptabilité aux agents de l'Enregistrement. L'Administration des Contributions directes estime que le droit de communication ne s'étend pas à elle. Un texte

législatif pourrait au contraire reconnaître ce droit au contrôleur, et soumettre aux mêmes obligations les banques constituées en sociétés par actions et les banques privées. Chèques, bordereaux de coupons, comptes de dépôt, comptes courants seraient de précieux éléments de vérification qui pourraient être utilisés également pour la vérification des déclarations de revenus de valeurs mobilières au titre de l'impôt général. A défaut d'éléments certains puisés dans ces moyens de contrôle particuliers ou dans les moyens de contrôle utilisés d'une façon générale, il sera encore nécessaire de procéder à une vérification d'après les signes extérieurs.

Lorsqu'il est possible de déterminer le revenu d'un contribuable sans exiger de ce dernier une déclaration, il est sage de ne pas lui imposer une formalité inutile et ennuyeuse. Aussi il ne paraît pas nécessaire de modifier les modes de constatation des revenus établis actuellement pour les cédulés autres que celles des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux. La « perception à la source » permet d'établir l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans des conditions satisfaisantes et sans gêne pour le contribuable. Grâce aux renseignements fournis par les employeurs et par les débiteurs de pensions et de rentes viagères, l'impôt peut être assis d'une façon très exacte dans la cédule des traitements et des pensions. L'évaluation administrative et forfaitaire des revenus servant de base à la contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties, et à la cédule des bénéfices agricoles, est

le meilleur mode de constatation des revenus de ces cédules, en raison des difficultés d'une évaluation exacte. Toutefois les impositions doivent être établies d'après le bénéfice net quand c'est possible. Il existe de grandes entreprises agricoles qui tiennent une comptabilité détaillée de leurs opérations ; elles devraient être taxées à la cédule des bénéfices agricoles d'après le bénéfice net de l'année précédente qu'elles devraient déclarer avant le 1^{er} mars de chaque année d'une façon obligatoire et spontanée. Dans le même ordre d'idées, on peut constater que l'agriculteur peut demander à être imposé sur son bénéfice réel lorsqu'il peut prouver que ce dernier est inférieur au bénéfice forfaitaire pris pour base de sa cote. Il serait équitable de rétablir les dispositions de l'article 2 de la loi du 12 août 1919 grâce auxquelles l'imposition pourrait être établie sur le bénéfice réel lorsque le contrôleur serait en mesure de prouver que ce dernier est supérieur au bénéfice forfaitaire. En dehors de ces cas particuliers, il ne semble pas qu'il y ait lieu de demander aux personnes assujetties aux cédules des traitements, de la contribution foncière et des bénéfices agricoles d'autre déclaration que celle de leurs charges de famille, et en matière de traitements, celle des frais de service.

La déclaration en matière d'impôt général doit être souscrite d'une façon obligatoire et spontanée. Par étapes, on lui a donné les caractères indispensables pour qu'elle puisse assurer dans de bonnes conditions la constatation des revenus. Mais des réformes sérieuses devraient être apportées aux moyens de vérification des déclarations en

ce qui concerne les revenus des valeurs mobilières. En effet, actuellement le contribuable peut percevoir le montant de ses coupons aux guichets des banques et des caisses de l'Etat, il peut toucher les revenus de ses titres au porteur ou des sommes d'argent déposés sans que d'une façon générale le contrôleur puisse découvrir la trace des encaissements effectués. « Ce sont les tarifs les plus élevés qui sont soustraits frauduleusement à l'impôt, puisque si la dissimulation n'existait pas, le contribuable déclarerait un actif successoral ou un revenu global plus élevé : c'est donc la tranche supérieure du capital ou du revenu qui est soustraite au fisc. La fraude fiscale des titres au porteur pose donc, non seulement un problème de productivité de l'impôt, mais encore un problème de justice dans la répartition des charges, un problème de moralité publique » (1).

Il est très difficile de déterminer quelle est l'importance des évasions fiscales du chef des revenus des valeurs mobilières. M. Herriot évalue à 16 milliards les revenus des valeurs mobilières perçus par les Français (2). Dans les déclarations souscrites en 1921 au titre de l'impôt général, ils figurent seulement pour 3 milliards 536 millions. Il est à remarquer toutefois que ne sont pas soumis à l'impôt général les portefeuilles des sociétés anonymes et des banques ainsi que les titres possédés par

(1) M. Gaston Jèze. *Les Echos* du 5 juillet 1922.

(2) *J. O.* du 24 février 1923, Ch. des députés. Débats, p. 825, 1^{re} colonne.

les petits porteurs en raison de la limite d'exemption prévue par le législateur. M. Bokanowski, rapporteur général de la commission des finances, estime que la fraude porte sur 8 milliards et demi de revenus ; et, appliquant à ce chiffre un taux moyen de 7,50 pour 100, il évalue à 600 millions de francs la perte annuelle subie par le Trésor du fait des dissimulations au titre de l'impôt général (1). Les rehaussements effectués après vérification des déclarations souscrites au titre de 1921 portent sur 158 millions de revenus seulement (2), ce qui prouve l'insuffisance des moyens de contrôle, surtout si l'on constate que les redressements opérés au titre des bénéfices industriels et commerciaux pour le même exercice s'élèvent à 716 millions de revenus (3).

Il ne faut toutefois pas exagérer, comme on le fait parfois, l'importance de la fraude en ce qui concerne les dissimulations des revenus de valeurs mobilières. En raison du mode de perception qui leur est appliqué, c'est-à-dire la retenue lors du paiement des coupons, les valeurs mobilières qui doivent acquitter l'impôt de la cédula ne sauraient échapper à cette dernière taxe. Les dissimulations dans les déclarations d'impôt général ont

(1) Voir notamment *J. O.* du 23 février 1923, Ch. des dép. Débats, p. 790, 1^{re} colonne.

(2) 3.694 millions de revenus imposés pour 3.536 millions déclarés. *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et aux taxes assimilées*, pages 212¹ et 212³.

(3) 6.074 millions de bénéfices imposés pour 5.358 millions déclarés. Mêmes « *Renseignements* », pages 212² et 212⁴.

seulement un effet au titre de l'impôt général ; au contraire, une dissimulation dans d'autres cédulas, en matière de bénéfices non commerciaux par exemple, privera l'État d'un impôt à la fois au titre de la cédula et de l'impôt général. D'ailleurs, on peut constater que la proportion des revenus déclarés comme revenus des valeurs et capitaux mobiliers par rapport à l'ensemble des autres revenus est loin d'être insignifiante : cette proportion est de 30,7 pour 100 dans les déclarations souscrites au titre de l'année 1918 ; elle est de 22,2 pour 100 dans les déclarations de 1921 (1). D'autre part, il n'est nullement certain, comme l'a fait remarquer M. de Lasteyrie, Ministre des finances, que la perte occasionnée au Trésor par les dissimulations des revenus de valeurs mobilières doive être évaluée à 600 millions de francs, ainsi qu'il ressort de la statistique produite par M. Bokanowski. On ne peut toutefois nier qu'il se commette des dissimulations importantes dans les déclarations de revenus de valeurs mobilières souscrites au titre de l'impôt général. Et le législateur doit donner à chacun l'impression que le voisin accomplit son devoir fiscal ; il ne doit pas laisser croire en l'impunité du fraudeur, conviction qui est démoralisatrice pour les honnêtes citoyens.

Les déclarations concernant les valeurs mobilières donnent lieu, d'ailleurs, à des dissimulations lorsqu'elles sont souscrites au titre de l'impôt successoral. Les nombreuses mesures prises à leur encontre avant la création de l'im-

(1) Mêmes « Renseignements » pages 210 et 212¹.

pôt général ont eu une répercussion heureuse pour la perception de ce dernier impôt, car, grâce au droit de communication, le contrôleur peut prendre connaissance dans les bureaux de l'Enregistrement du contenu des contrats de mariage et surtout des actes de succession et de partage, actes qui révèlent souvent l'existence de valeurs mobilières.

En 1914, les pouvoirs de l'Administration de l'Enregistrement étaient déjà très étendus. Parmi les plus efficaces on peut citer le droit de prendre communication des répertoires tenus par les officiers publics (1), le droit de se faire communiquer les livres de comptabilité par les sociétés, compagnies, assureurs, entrepreneurs de transport constitués sous la forme de sociétés par actions (2). De même, il ne peut être procédé à un transfert de titres nominatifs ni à une conversion en titres au porteur que sur production d'un certificat émanant du receveur d'enregistrement et constatant le paiement des droits de mutation par décès (3). Les personnes qui font commerce habituel de recueillir des offres et demandes de valeurs de bourse doivent communiquer, à toute réquisition des agents de l'Enregistrement les bordereaux d'agents de change constatant les diverses opérations sur titres ; et ils doivent tenir un répertoire visé et paraphé

(1) Article 7 de la loi du 21 juin 1875.

(2) Article 22 de la loi du 23 août 1871 ; art. 7 de la loi du 21 juin 1875 ; art. 5 de la loi du 17 avril 1906.

(3) Article 15 de la loi du 25 février 1901.

du tribunal (1). Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs, autres que les particuliers, doivent déclarer à l'Enregistrement la remise de ces titres, sommes ou valeurs aux héritiers dans la quinzaine de la remise (2). L'ouverture des comptes-joints, mesure qui était utilisée pour frauder le Trésor, ne peut guère plus être employée depuis que l'Enregistrement a connaissance de l'ouverture de ces comptes, et de leur contenu au décès d'un des co-titulaires (3).

Depuis 1914, les droits de contrôle ont encore été accrus dans le double but d'éviter la fraude à la fois sur le capital, au titre des droits de mutation pour succession, et sur le revenu, au titre de l'impôt général. Parmi les principales mesures on peut citer l'obligation d'ouvrir les coffres-forts loués en banque, au cas de décès du locataire, en présence d'un notaire et d'un agent de l'Enregistrement (4). Il faut toutefois remarquer que l'Administration de l'Enregistrement a pour mission d'établir des droits à l'occasion d'un événement déterminé : une mutation par décès, par exemple. En raison du but poursuivi, l'Administration des Contributions directes ne pourra faire dans les bureaux de l'Enregistrement que des découvertes fortuites alors qu'il lui serait nécessaire de connaître les revenus des valeurs mobilières des contri-

(1) Articles 29 et 30 de la loi du 28 avril 1893.

(2) Article 15 de la loi du 25 février 1901.

(3) Art. 7 de la loi du 31 mars 1903.

(4) Art. 1 de la loi du 18 avril 1918 et art. 16 de la loi du 30 juin 1923.

buables pour toutes les années. De même, chaque service utilise des documents destinés uniquement à remplir la mission qui lui est confiée : l'Enregistrement perçoit les revenus sur les valeurs mobilières d'une façon impersonnelle, et la consultation de ses registres ne permet pas de déterminer la fortune mobilière d'un contribuable.

D'autres dispositions ont été prises par le législateur pour rendre la fraude plus difficile. On a tenté de favoriser le titre nominatif dont on peut connaître le propriétaire grâce à la formalité du transfert, au détriment du titre au porteur qui, en l'absence de moyens de contrôle, conserve son caractère anonyme. Il a été procédé au relèvement des tarifs des diverses taxes perçues sur les titres au porteur (1). Les formalités pour la négociation des titres nominatifs ont été simplifiées (2). Il a été interdit aux sociétés et aux villes, exception faite pour le Crédit national, d'émettre des emprunts nets de tous impôts présents et futurs. On peut se rendre compte que les titres au porteur, notamment les obligations de chemin de fer ou du Crédit foncier, sont soumis à des taux d'impôt très élevés, jusqu'à 20 à 24 p. 100. On a démontré que les personnes ayant des revenus de valeurs mobilières inférieurs à 100.000 francs avaient intérêt à placer leurs

(1) Avant 1914, impôt sur le timbre, 0,06 pour 100 sur la valeur nominale du titre; taxe de transmission, 0,25 pour 100 sur la valeur commerciale du titre; taxe sur le revenu, impôt cédulaire proprement dit, 4 pour 100 sur le revenu. Actuellement ces droits sont respectivement de 0,10 pour 100, 0,60 pour 100 et 10 pour 100.

(2) Loi du 31 juillet 1920.

capitaux en titres nominatifs et à déclarer ces revenus au titre de l'impôt général plutôt que de conserver leurs titres sous la forme au porteur et de ne rien déclarer à l'impôt général, car les impôts payés dans le premier cas seraient moins élevés qu'ils ne le sont dans le deuxième. Mais ce sont là des mesures de persuasion en faveur des titres nominatifs qui ne sont pas comprises par les contribuables d'une façon générale.

Aussi a-t-il paru nécessaire d'édicter d'autres dispositions pour lutter contre les évasions fiscales. Une des plus efficaces consisterait dans la suppression des titres au porteur et dans leur transformation en titres nominatifs ; ainsi les noms des propriétaires de valeurs mobilières seraient connus. Des propositions de ce genre ont été faites fréquemment dans nos Assemblées parlementaires (1). Elles ont été rejetées en raison de la perturbation que cela causerait sur le marché financier.

Une forme atténuée de la nominalisation fut présentée le 5 mars 1923 sous forme d'amendement par M. Vincent Auriol et plusieurs de ses collègues (2). Les titres au porteur n'auraient été transmissibles que par voie d'endossement, au moyen d'une mention inscrite par le titulaire, lors de la livraison réelle du titre. La copie de cette mention aurait été signifiée, par lettre recommandée ou par acte extrajudiciaire, au siège de la société, ville, départe-

(1) Voir notamment les discussions à la Chambre des députés, 1^{re} séance du 20 avril 1920, séance du 22 février 1923 ; au Sénat, séance du 21 mai 1920.

(2) J. O. du 6 mars 1923, Ch. des dép. Débats, p. 965 à 976.

ment ou Etat, et transcrite sur un registre spécial appelé registre des endossements. Cet amendement fut même pris en considération par la Chambre, mais ne fut pas transformé en loi, car on lui adressa à peu près les mêmes reproches qu'à la transformation obligatoire des titres au porteur en titres nominatifs.

D'autres mesures moins radicales ont été proposées, et nous croyons que dans leur adoption se trouve un précieux moyen de contrôle à instituer. L'une d'elles appelée « système des bordereaux » a figuré dans les articles 6 à 11 du projet de loi de finances de 1923, déposé par M. de Lasteyrie (1). L'Administration des Contributions directes estime que malgré le droit de communication à elle reconnu, elle ne peut user pour la vérification des déclarations d'impôt général d'un droit de regard dans les établissements de crédit même constitués en sociétés par actions. Cette interprétation a encore été confirmée récemment par M. de Lasteyrie, Ministre des finances (2). D'après les articles 6 à 11 du projet de loi de finances de 1923, le paiement des intérêts, dividendes, revenus de valeurs mobilières françaises ou étrangères, non déposées, ne devait être effectué que sur la production d'un bordereau nominatif détaillé signé du bénéficiaire. Les bordereaux devaient être présentés à toute réquisition des agents des contributions directes. D'autre part, les personnes,

(1) *J. O.*, Ch. des dép. Doc. parl. 1922, session ord., annexe n° 4.220 au procès-verbal de la 2^e séance du 31 mars 1922, p. 497.

(2) *J. O.* du 24 février 1923, Ch. des dép. Débats, pages 817 et 818.

banques et sociétés depositaires de sommes ou de valeurs devaient adresser au directeur des contributions directes avis de tous dépôts de titres, valeurs ou sommes d'argent; elles devaient également lui notifier l'ouverture de tous comptes de dépôts, d'avances, de comptes-courants.

Un autre moyen de vérification proposé par M. Bokanowski, rapporteur général de la Commission des finances, consiste dans l'institution du carnet de coupons (1). Toute personne qui touche des coupons devrait posséder un carnet, visé par le contrôleur des Contributions directes, sur lequel seraient inscrits tous les coupons encaissés dans l'année. Le contrôleur pourrait connaître par suite le montant des revenus de valeurs mobilières perçus et il pourrait d'une façon efficace vérifier les déclarations d'impôt général.

Aucun des systèmes, création de bordereaux ou de carnets de coupons, n'a été introduit dans notre régime fiscal. Les critiques qui leur ont été adressées ont été nombreuses. On a fait remarquer que l'adoption de ces mesures occasionnerait des complications d'écritures et des pertes de temps pour les contribuables; et le spectre de l'inquisition a encore été agité. D'autre part, il en résulterait un travail supplémentaire pour l'Administration des Contributions directes et pour les banques. Enfin de pareilles dispositions ne peuvent trouver place, a-t-on dit, que dans une législation internationale pour ne pas faire

(1) *J. O.* du 23 février 1923, Ch. des dép. Débats, p. 784 à 795;
J. O. du 24 février 1923, p. 808 à 813.

supporter à notre pays les répercussions et les inconvénients de la réforme.

En réalité, tout système fiscal basé sur la déclaration du contribuable entraîne pour ce dernier des formalités qui peuvent parfois le gêner un peu, mais auxquelles il se soumettra sans protester s'il a souscrit une déclaration sincère et s'il sait que l'adoption des nouvelles mesures permettra de découvrir la fraude commise par le voisin. Le travail supplémentaire imposé à l'Administration et aux banques serait moins important qu'on ne l'a dit. Et l'exode des valeurs mobilières à l'étranger pour éviter leur contrôle en France, n'est pas non plus exempt de complications, et peut occasionner des frais et des risques nouveaux à ceux qui auraient recours à ce moyen de fraude. D'ailleurs, les intérêts du Trésor sont indirectement protégés grâce aux restrictions apportées par la loi du 3 avril 1918 à l'exportation des capitaux, restrictions que le Gouvernement demande de maintenir en vue d'arrêter toute spéculation sur le change. Souhaitons que la Société des Nations, saisie d'un projet de réglementation internationale, fasse comprendre aux pays étrangers l'intérêt qu'il y aurait pour tous à assurer la répression de la fraude.

Actuellement, dans beaucoup de cas, le seul moyen de contrôle qui puisse être utilisé contre des déclarations manifestement frauduleuses consiste dans l'examen des indices de la richesse des contribuables. Même si on augmentait les droits de vérification basés sur les signes extérieurs, comme on l'a proposé, l'Administration des

Contributions directes aurait à sa disposition des procédés peu efficaces qui ne permettraient pas de découvrir les fraudes comme ce serait possible avec l'adoption de l'une ou l'autre des mesures précédemment étudiées.

CONCLUSION

On ne peut songer à établir un impôt unique surtout pendant cette période troublée où nos budgets sont démesurément enflés : le contribuable serait effrayé par la somme qui lui serait demandée. Dans l'intérêt de l'Etat, il est nécessaire de conserver les taxes indirectes acquittées facilement parce qu'elles se dissimulent ou parce qu'elles sont considérées comme le paiement d'un service rendu. Mais ces dernières sont perçues sans considération de la situation de fortune des contribuables et sans tenir compte de leurs charges de famille. Elles demandent plus au pauvre qu'au riche et ainsi elles reposent sur une progressivité au rebours. Pour qu'en définitive chacun paye selon ses facultés, il est nécessaire de faire une large place dans notre régime fiscal aux impôts cédulaires et surtout à l'impôt général, contributions qui tiennent compte de la situation de fortune des citoyens. « Pour juger le caractère démocratique d'un système fiscal, a dit M. Jèze (1), il faut considérer la place qu'occupent dans

(1) *Revue de science et de législation financières* 1918, p. 440.

ce système, les impôts comportant la progressivité, la discrimination des revenus et des capitaux, la mesure de la capacité de payer. »

Si l'on veut répartir le fardeau fiscal d'une façon équitable, il faut constater d'une façon aussi exacte que possible le montant des ressources individuelles. Le meilleur moyen pour atteindre ce but paraît être de s'adresser au contribuable lui-même pour qu'il déclare ses revenus. Mais quel que soit le degré de moralité d'un peuple, on est bien obligé de contrôler les déclarations souscrites et de frapper de pénalités les citoyens qui tentent de frauder le Trésor. Le législateur français a réglementé minutieusement les droits de vérification. L'Administration des Contributions directes, loin de chercher à étendre ses pouvoirs, interprète toujours d'une façon restrictive les textes de loi. Jusqu'à ces dernières années, en matière fiscale, la bonne foi des contribuables ne pouvait faire obstacle à l'application des pénalités encourues. En matière d'impôt général et d'impôts cédulaires, la notion de bonne foi a été introduite dans les textes législatifs. Et les recommandations prescrites pour la répression des fraudes s'inspirent toujours de ce principe. M. de Lasteyrie, Ministre des finances, s'exprimait ainsi dans une lettre-circulaire adressée aux Directeurs généraux le 3 février 1922 : « Il est nécessaire... d'appliquer aux contribuables de mauvaise foi toute la rigueur des lois et de faire preuve vis-à-vis des redevables coupables seulement d'ignorance ou d'une négligence fortuite d'une large tolérance. A l'égard des premiers, la répression doit être sévère pour être à

la fois juste et exemplaire ; vis-à-vis des seconds, la modération s'impose, si on veut réussir à faire pénétrer dans les mœurs, sans soulever des protestations légitimes, une législation complexe et sur tant de points entièrement nouvelle. »

Malgré les précautions prises pour acclimater les contribuables à notre nouveau régime fiscal, on ne cesse, dans certains grands quotidiens, de protester contre la formalité ennuyeuse de la déclaration, et surtout contre les vexations et la tyrannie du contrôle. On ne parle pas des précieux avantages du système ; on se contente d'exposer toutes les difficultés, en les déformant. On mène la campagne contre l'inquisition fiscale. Rarement on indique le régime que l'on voudrait instituer à la place de celui qu'on désire détruire. Et quand il est fait œuvre de reconstruction, c'est uniquement pour proposer de revenir au système indiciaire. Or la supériorité d'un régime basé sur la constatation directe des revenus grâce à la déclaration du contribuable est incontestable puisqu'on peut déterminer le revenu réel et non le revenu présumé des citoyens. D'ailleurs, le système des signes extérieurs ne saurait pourvoir aux énormes besoins budgétaires de notre époque ; et son rétablissement ne serait plus en harmonie avec les conceptions théoriques d'un siècle où l'on désire la répartition des charges fiscales d'après la capacité de payer de chacun.

Les critiques contre le système de la déclaration pouvaient s'expliquer lorsqu'on se trouvait en présence d'un projet à instituer en France. Il s'agissait d'une nouveauté,

et l'on pouvait hésiter à abandonner un régime solidement assis. Ces critiques ne sont plus justifiées aujourd'hui : les résultats obtenus ont démontré que l'on ne proposait pas un idéal irréalisable. Aussi n'est-il pas loyal de répéter sans cesse que nos impôts sont improductifs et injustes. Il pourrait en résulter des conséquences funestes surtout si l'on mettait en pratique la théorie admise dans certains milieux, d'après laquelle on est en droit de refuser le paiement d'un impôt que l'on estime inique. Il y a danger à dire que notre système fiscal est le pire des systèmes ; et le seul fait d'affirmer, sans le prouver, que notre système a tous les défauts, risque d'avoir d'autant plus d'effet que souvent il porte sur une masse ignorante de nos lois, et pour laquelle ce qui est écrit est une vérité incontestable. On pourrait accuser de défaitisme ceux qui ainsi sèment la panique dans les rangs des contribuables. Cette forme de défaitisme qui consiste à faire refuser à l'Etat les subsides indispensables dans les heures difficiles d'après-guerre ne serait pas moins grave que celle d'il y a quelques années, dirigée contre la défense de notre Patrie.

Heureusement, le Français résiste aux insinuations non fondées qui sont lancées autour de lui. Vers la fin de la guerre 1914-1918, les militaires s'entretenant entre eux déclaraient que si les hostilités ne cessaient pas, ils refuseraient de combattre. Et jusqu'au bout, le fantassin est monté à l'assaut, le sapeur a posé des mines, l'artilleur a manœuvré sa pièce sous le feu des canons ennemis ; et grâce à ces efforts persévérants de toutes les

minutes, la France a vaincu. C'est que le Français est frondeur ; il proteste contre l'accomplissement du devoir et il le remplit noblement. De même aujourd'hui le commerçant se plaint de voir peser sur ses épaules le lourd fardeau d'impôts accumulés, le fonctionnaire prétend être seul à payer exactement ce qu'il doit, l'ouvrier refuse d'acquitter l'impôt sur les salaires et amène ses camarades contre l'huissier du fisc, la grande presse ouvre ses colonnes aux détracteurs du système actuel. Cependant les déclarations des contribuables sont souscrites à peu près régulièrement et les impôts rentrent dans les caisses de l'Etat pour des sommes beaucoup plus élevées qu'autrefois. Plusieurs parlementaires qui avaient combattu les projets de systèmes fiscaux basés sur la déclaration du contribuable reconnaissent que ce régime seul peut pourvoir aux immenses besoins financiers de notre siècle.

Sans doute, d'importantes réformes doivent être encore apportées à notre système fiscal. Les impôts sur les revenus sont encore en formation. D'ailleurs, en matière financière, comme en beaucoup d'autres, il ne faut pas chercher à obtenir la perfection impossible à atteindre et qui ne sera jamais reconnue par l'unanimité des citoyens. Mais la méthode de la constatation directe des revenus à l'aide de la déclaration du contribuable répond au progrès fiscal. Elle use de procédés scientifiques et raffinés, en même temps qu'équitables et productifs. Quand les intéressés auront compris la juste nécessité d'accomplir les formalités qu'on leur impose, quand les nouveaux impôts seront bien assis grâce à une législation précise,

à un contrôle rigoureux, à une jurisprudence éclairée, on pourra mettre en eux les plus légitimes espérances car ils procureront à la France, avec le maximum d'équité, une grosse part des ressources qui lui sont nécessaires.

VU :

VU :

Le Président,

Le Doyen,

HITIER.

H. BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

A. APPELL.

ANNEXES

- I. — Formule de déclaration modèle n° 1 pour l'impôt général sur le revenu.
- II. — Déclaration modèle n° 1 *bis* (dégrèvements pour charges de famille ; impôt général sur le revenu et impôts cédulaires).



IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

ANNÉE 192.....

FORMULE DE DÉCLARATION

à remplir

et à faire parvenir au Contrôleur des Contributions directes.

MODÈLE N° 1.

BUREAU ou DIVISION
DE CONTRÔLE :

DATE DE RÉCEPTION :

DATE D'ENVOI
DE L'ACCUSÉ DE RÉCEPTION :

DEPARTEMENT :
.....
COMMUNE ou VILLE :
.....
QUARTIER :
.....

I. — Nom : Prénoms :

(Donnez le prénom seul.)

Adresse { au 1^{er} janvier de la présente année. { Commune ou ville
 (Indiquez celle de votre habitation { rue n°
 principale, si vous en avez plusieurs.) { au 1^{er} janvier de l'année précédente. { Commune ou ville
 (en cas de changement.) { rue n°

Profession ou qualité.

Indiquez ci-dessous : Si vous êtes chef d'entreprise, la nature et le siège de votre exploitation ; — si vous êtes associé dans un commerce ou une industrie, la raison sociale et le siège de la société, — si vous êtes employé d'une administration publique ou d'une entreprise privée, la nature de votre emploi et l'administration ou l'entreprise dont il s'agit ; — si vous exercez une profession non commerciale (charge ou office, profession libérale, etc.), la nature de votre profession et l'adresse de vos locaux professionnels.

II. — Situation et charges de famille au 1^{er} janvier de la présente année.

Êtes-vous célibataire, marié avec enfants, marié sans enfant, veuf ou divorcé ?

Si vous êtes marié, indiquez la date et le lieu de votre mariage :

Si vous êtes veuf, indiquez la date et le lieu de décès de votre conjoint :

Si vous êtes célibataire, marié sans enfant ou divorcé et si, au 1^{er} janvier de la présente année, vous aviez moins de 30 ans, indiquez la date et le lieu de votre naissance :

Si vous avez eu des enfants qui sont tous morts à la guerre, faites en ci-contre la déclaration :

Si vous êtes titulaire d'une pension accordée en vertu de la loi du 31 mars 1919, pour une invalidité de 40 p. 100 ou au-dessus, faites en ci-contre la déclaration :

Si vous avez des personnes à votre charge, portez les indications nécessaires sur une formule spéciale du modèle n° 1 bis (Déclaration relative aux dégrèvements pour charges de famille), que vous joindrez à la présente déclaration, et inscrivez la mention : Voir feuille ci-jointe.

III. — Membres de la famille du déclarant dont celui-ci entend ne pas totaliser les revenus avec les siens pour l'établissement de l'impôt.

Le chef de famille ne peut faire figurer à ce paragraphe :

a) Ni sa femme, sauf dans le cas où elle serait séparée de biens et ne vivrait pas avec lui ;

b) Ni les personnes désignées sur la formule spéciale comme étant à sa charge.

NOM.	PRÉNOM USUEL.	Degré de parenté ou d'alliance.
1	2	3

REVENU GLOBAL.

Le revenu global qui doit servir de base à l'impôt s'obtient en totalisant les revenus nets des diverses catégories (parag. IV) réalisés au cours de l'année précédente, puis en retranchant de la somme obtenue les charges ayant grevé l'ensemble de ces revenus (parag. V, VI et VII) pendant la même année; la différence (parag. VIII) forme le revenu imposable.

Dans le revenu global qui fait l'objet de sa déclaration, chaque chef de famille doit comprendre, outre ses revenus personnels, ceux de sa femme, des autres membres de sa famille qui habitent avec lui et des personnes qu'il déclare être à sa charge; il n'y fait pas entrer, par contre, les revenus des personnes nommément désignées (parag. III) comme ayant des ressources personnelles qu'il entend ne pas confondre avec les siennes pour l'établissement de l'impôt.

IV. — Revenus nets des diverses catégories.

L'indication DÉTAILLÉE des revenus par catégories est obligatoire.

OBSERVATIONS.	CATÉGORIES DE REVENUS.	MONTANT DES REVENUS NETS
		1. 2.
Dans chaque catégorie, le revenu net est formé par l'excédent du produit brut sur les dépenses faites pour la réalisation et la conservation du revenu.	1^{re}. — Revenus des propriétés foncières bâties : Revenu réel ou bien : Revenu net servant de base à la contribution foncière	1. 2.
Toutefois les revenus des 1^{re} et 2^e catégories (revenus des propriétés foncières), 4^e catégorie (bénéfices de l'exploitation agricole) et 5^e catégorie (bénéfices industriels et commerciaux) peuvent être évalués, comme il est indiqué ci-contre, d'après les règles applicables pour l'établissement des impôts spéciaux auxquels ces revenus sont assujettis.	2^e. — Revenus des propriétés foncières non bâties Revenu réel ou bien : Revenu net servant de base à la contribution foncière	
N'OMETTEZ PAS :	3^e. — Revenus des valeurs et capitaux mobiliers	
Dans les 1^{re} et 2^e catégories, le revenu correspondant aux propriétés foncières dont vous êtes propriétaire et dont vous vous réservez la jouissance ou que vous exploitez personnellement;	4^e. — Bénéfices de l'exploitation agricole Bénéfice réel ou bien : Bénéfice évalué en appliquant à la valeur locative des terres exploitées les coefficients fixés pour l'année de l'imposition	
Dans la 3^e catégorie, les revenus des titres de rente, obligations et bons émis par l'État français, qui, bien qu'exonérés de tout impôt spécial, doivent entrer dans le décompte du revenu global de leurs possesseurs pour l'établissement de l'impôt général;	5^e. — Bénéfices industriels et commerciaux : Bénéfice réel de l'exercice précédent ou bien : Bénéfice évalué en appliquant un taux de p. 100 à son chiffre d'affaires de	
Dans la 7^e catégorie, la valeur des avantages en nature (logement gratuit, nourriture, etc.) formant un supplément de traitement ou de salaire	6^e. — Bénéfices de l'exploitation minière	
NE RETRANCHEZ PAS ICI :	7^e. — Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères A. — Traitements ou salaire B. — Pensions et rentes viagères :	
a. Le montant des charges énumérées aux paragraphes V, VI et VII (page 31);	a) Constitué par des versements périodiques successifs ou touchés à titre d'ancienneté de service	
c. Le retraits sera fait à la recapitulation (page 41);	b) Constitué au moyen du versement d'un capital ou acquises par voie de legs ou de donation.	
b. Les déductions spéciales motivées par la situation de famille;	8^e. — Bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices, occupations ou exploitations lucratives non dénommées ci-dessus)	
c. La fraction de revenu uniformément affranchie de l'impôt.	TOTAL du paragraphe IV	
Ces déductions (b et c) seront faites par l'Administration, lors du calcul de la cotisation.	(1) S'il s'agit d'une entreprise exploitée par plusieurs associés en nom collectif, chaque associé mentionne, le cas échéant, dans sa déclaration, le chiffre d'affaires total de l'entreprise et le taux qui doit y être appliqué pour déterminer les bénéfices de la société; mais il indique, en outre, quelle est la part (1/2, 1/3, 1/4, etc.) à laquelle il a droit dans ces bénéfices et il ne porte dans la colonne 2 que la somme correspondante.	

· 3 -

V. — Intérêts des dettes contractées ou arrérages de rentes payées à titre obligatoire.

[illegible]

VI. — Contributions directes et taxes assimilées. (Par commune et par article de rôle.)

N'inscrivez pas ici les impôts dont vous auriez déjà tenu compte dans la détermination des revenus nets indiqués au paragraphe IV et dont la déduction au présent paragraphe ferait, des lors, double emploi (impôts commerciaux passés par frais généraux, etc.).

[illegible]

VII. — Pertes résultant d'un déficit d'exploitation.

[illegible]

VIII. — Récapitulation.

TOTAL des revenus nets des diverses catégories. (Total du parag. IV.)

CHARGES A DÉDUIRE :

1^{re} Intérêts des dettes ou arrérages de rentes. (Total du parag. V.)

2^e Contributions directes et taxes assimilées. (Total du parag. VI.)

3^e Pertes résultant d'un déficit d'exploitation. (Total du parag. VII.)

DIFFÉRENCE formant le revenu net global

Aucune autre réduction ne doit être opérée;

Mais l'Administration retranchera du revenu global, savoir :

1^{er} Si le contribuable est marié ou si, étant veuf, il a des enfants à sa charge, 3,000 francs;

2^e S'il a des personnes à sa charge, 2,000 francs pour chaque enfant mineur, 1,500 francs pour chacune des autres personnes, et, dans tous les cas, 2,000 francs pour chaque personne en sus de la 5^e;

Elle calculera l'impôt sur le surplus du revenu, après en avoir déduit la fraction uniformément affranchie de l'impôt.

Nota. — Si un contribuable, n'ayant qu'un revenu inférieur au minimum imposable, compte tenu de toutes les déductions prévues par la loi, juge à propos de faire une déclaration, il consigne sur la présente formule les renseignements concernant les déductions auxquelles il aurait droit (parag. II et III et V à VII); mais il n'est pas tenu d'indiquer le montant de ses revenus (parag. IV et VIII) et il peut se borner à porter sur la ligne réservée ci-dessous à cet effet la seule mention : *Non imposable*, affirmant ainsi qu'il n'est pas passible de l'impôt.

Les indications consignées sur la présente déclaration sont certifiées exactes par le soussigné.

A _____, le _____ 192__

SIGNATURE :

LA PRÉSENTE DÉCLARATION, DONT IL SERA ACCUSÉ RÉCEPTION, DOIT ÊTRE ADRESSÉE SOUS PLI AFFRANCHI OU REMISE A M. LE CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES RUE _____, N^o _____

OBSERVATIONS.

Le contribuable qui ne renouvelle pas annuellement sa déclaration est considéré comme ayant maintenu chaque année la déclaration qu'il a précédemment souscrite.

Celui qui use de la faculté de ne pas faire de déclaration annuelle doit toutefois, s'il transporte sa résidence ou son principal établissement d'une commune à une autre, signaler ce changement au Contrôleur des Contributions directes du lieu où doit être établie sa nouvelle imposition.

D'autre part, le contribuable qui, ayant souscrit une déclaration au cours de l'année précédente ou de l'une des années antérieures, cesse d'être passible de l'impôt, doit en avertir par écrit le Contrôleur.

Dans l'un et l'autre cas, il est indispensable que les communications adressées au Contrôleur rappellent le nom de la commune où la précédente déclaration a été faite, ainsi que le numéro du récépissé de cette déclaration.

**IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU
ET IMPOTS SUR DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS.**

**DÉGRÈVEMENTS
POUR CHARGES DE FAMILLE.**

ANNÉE 192__

DÉCLARATION

DÉPARTEMENT :
COMMUNE ou VILLE (1) :
QUARTIER :
BUREAU ou DIVISION des CONTRÔLES :
DATE DE RÉCEPTION :

MODÈLE N° 1 bis.

CARE À REMPLIR PAR LE CONTRÔLEUR. (Voir Circ. n° 1347.)	
REVENU NET TOTAL (1) :	
Montant des revenus fonciers si le revenu net total dépasse 10,000 francs	
REVENUS fonciers	REVENUS réels.
PB.	
PNB.	
(1) < 10,001 fr. ou > 10,000 fr.	

souscrit par M. 2) _____
demeurant à _____
rue _____ n° _____ ou lieu dit _____

(1) Commune où le déclarant a sa résidence ou, s'il a plusieurs habitations, sa résidence principale
(2) Nom et prénoms. (Souligner le prénom usuel.)

PERSONNES À LA CHARGE DU DECLARANT

AU 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE DE LA DÉCLARATION.

NOTA. — Les personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge d'un contribuable sont :

- 1^{re} Ses ascendants (père, mère, grand-père, grand-mère) et ceux de son conjoint, s'ils sont âgés de plus de 70 ans (60 ans pour les veuves vivant avec leur fils ou leur fille) ou s'ils sont infirmes ;
2^{es} Ses descendants (fils, fille, petit-fils, petite-fille) et les enfants recueillis par lui, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou infirmes
En aucun cas, la femme d'un contribuable ne peut être comptée parmi les personnes à sa charge.

	NOM.	PRENOMS. (On pourra se borner à indiquer le prénom usuel.)	DATE de NAISSANCE.	LIEU DE NAISSANCE		MOTIFS POUR LESQUELS LES PERSONNES designées ci-contre doivent être considérées comme étant à la charge du déclarant (1).
				DÉPARTEMENT	COMMUNE	
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

(1) En regard de la désignation de chaque personne, inscrire, suivant le cas, l'une des indications suivantes : *père, mère, mère veuve, fils, fille, etc., enfant recueilli*, en ajoutant, s'il y a lieu, la mention *infirmes*.

VOIR AU VERSO.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4^e édition, 1921.

BESSON. — *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, Paris, Dalloz, 1922.

BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, Paris, Sirey, 2^e édition, 1921.

BRISAUD. — *Manuel d'histoire du droit français*, 1900.

Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus (Procès-verbaux), Paris, imprimerie nationale 1895.

DENIS. — *L'impôt*, 1889.

Direction générale des Contributions directes et du cadastre. — *Instruction pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu*, Paris, imprimerie nationale (10 mai 1916).

Direction générale des Contributions directes et du cadastre. — *Instruction pour l'établissement des impôts cédulaires sur les revenus et de l'impôt*

- général sur le revenu, Paris, imprimerie nationale (30 mars 1918).
- ESMEIN. — *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, 14^e édition,, 1921, mise à jour par R. Génestal.
- GIDE. — *Cours d'économie politique*, 2^e édition, 1911.
- HUGOT G. — *Le rôle de la déclaration en matière d'impôts directs*, thèse de droit, Paris, 1910.
- JÈZE. — *Les finances de guerre de la France*, Paris, Giard et Brière, 1918. — *Les finances de guerre de la France*, Revue de science et de législation financières, 1918.
- JOSSE. — *Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France envisagé dans ses caractères généraux : personnalité de l'impôt ; détermination de la capacité contributive*, thèse de droit, Grenoble, 1918-1919.
- LECERCLÉ. — *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, Paris, imprimerie nationale, 1922.
- LEROUY-BEAULIEU. — *Traité de la science des finances*, 6^e et 7^e éditions.
- LESCOEUR. — *Pourquoi et comment on fraude le fisc. — Les impôts sur les successions et sur le revenu*, Paris, Bloud et C^{ie}, 7^e édition, 1909.
- MOREAU. — *L'impôt global et progressif sur le revenu*, thèse de droit, Poitiers, 1909-1910.
- MOREAU DE BEAUMONT. — *Mémoires concernant les impositions et droits en Europe*, nouvelle édition par Poullin de Vieville, 1787-1789.

SAUVAGE. — *Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc*, Paris, Sirey, 1918.

STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*, 1^{re} édition, 1893, 2^e éd., 1899, 3^e éd., 1912.

TRUCHY. — *Le système des impôts directs d'Etat en France*, *Revue d'économie politique*, 1900-1901.

PERIODIQUES

Bulletin des Contributions directes et du cadastre, Paris, Dupont.

Journal Officiel : Débats et Documents parlementaires.

Moniteur.

Renseignements statistiques relatifs aux Contributions directes et aux taxes assimilées (Direction générale des Contributions directes).

Revue d'économie politique.

Revue de science et de législation financières.

TABLE DES MATIERES

	Pages
<i>Introduction</i>	5
<i>Première Partie : Historique</i>	9
Chapitre I ^{er} . — Ancien Régime.....	9
Chapitre II. — Le système fiscal institué en 1789..	16
Chapitre III. — Les divers projets de réforme.....	21
§ 1. — Projets de 1789 à 1906.....	21
§ 2. — Deuxième projet Caillaux ; l'élabora- tion des lois actuelles.....	39
<i>Deuxième Partie : La déclaration du contribuable..</i>	59
Préliminaires	59
Chapitre I ^{er} . — La déclaration proprement dite....	70
Section I. — Caractères de la déclaration..	70
Section II. — Qui doit souscrire une déclá- ration	96
Section III. — En quel lieu doit être sous- crite la déclaration.....	107
Section IV. — Délais dans lesquels doivent être souscrites les déclarations.....	109
Section V. — Forme de la déclaration.....	114

	Pages
Section VI. — Contenu de la déclaration..	115
I. — Impôt sur les bénéfices indus-	
triels et commerciaux.....	116
II. — Impôt sur les bénéfices non	
commerciaux	127
III. — Impôt général sur le revenu.	130
Section VII. — A qui doit être adressée la	
déclaration	156
Section VIII. — Renouvellement des déclara-	
tions	157
Section IX. — Du secret garanti aux contri-	
buables	158
Section X. — Valeur de la déclaration pour	
le contribuable.....	159
Chapitre II. — Le contrôle des déclarations : la taxa-	
tion d'office	161
Section I. — Le contrôle des déclarations.	162
§ 1. — Etendue du droit de contrôle..	163
§ 2. — Mesures prises pour sauvegar-	
der les droits des contribuables	
dans le contrôle des déclarations.	180
Section II. — La taxation d'office.....	186
Section III. — Les sanctions.....	193
<i>Troisième Partie : Appréciation du système fiscal</i>	
<i>basé sur la déclaration du contribuable.....</i>	<i>203</i>
Chapitre I ^{er} . — Critiques soulevées par le principe	
de la déclaration.....	204
Chapitre II. — Comparaison du système fiscal basé	

sur la déclaration du contribuable avec les sys- tèmes basés sur d'autres modes d'assiette.....	217
§ 1. — Le système fiscal basé sur les signes extérieurs	217
§ 2. — Le système fiscal basé sur la taxation d'office	236
Chapitre III. — Avantages présentés par le régime de la déclaration du contribuable.....	239
Chapitre IV. — Réformes à apporter à notre régime fiscal en ce qui concerne la déclaration du contribuable	261
<i>Conclusion</i>	279
<i>Annexes</i>	285
<i>Bibliographie</i>	293

